

بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الأردنية

كلية الدراسات العليا

م طرح الضريبة على الدخل

في التشريع الضريبي الأردني

- دراسة تحليلية -

اعداد

جهاد سعيد ناصر خصاونة

اشراف الأستاذ الدكتور رشيد عزت الدقر

قُدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في القانون

بكلية الدراسات العليا في الجامعة الأردنية

نيسان ١٩٩٤



٤٩٩٢
٩٦




٤٠٠
٣٤٣,٥٦٥.٥٤
٤٠

مكتبة الجامعة الاردنية
١٢ خزائن ١٩٩٤
رقم التسلسل ٤٣٩٥٤١
رقم التصنيف

هدية من جامعة جامع

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة بتاريخ ١١/٤/١٩٩٤م، وأجيزت من قبل لجنة المناقشة والمكونة من :

- | | | |
|---|-------|-------------------------------------|
| التوقيع | | |
|  | مشرفا | ١- الأستاذ الدكتور رشيد الدقر |
|  | عضوا | ٢- الدكتور نائل عبد الحافظ العواملة |
|  | عضوا | ٣- الدكتور خالد الخطيب الجشي |

الإهداء

إلى روح والدي رحمه الله.

إلى والدتي الحنونة أطل الله في عمرها وأحسن عملها.

إلى زوجتي المخلصة رمز العطاء والوفاء.

إلى أولادي شموع العلم المضيئة حسام وايناس وميس.

شكر وتقدير

في البداية وكما تعودت دائما ان احمده الله عز وجل صاحب
المن والفضل الذي وفقني لكتابة هذه الرسالة ، ومن ثم يكون
لزاما على ان اتشرف بتقديم خالص الشكر وعظيم التقدير الى
استاذي الفاضل الدكتور رشيد الدقر الذي تكرم بوقتة الثمين
واشرف عليها وكان له الفضل في اخراجها الى النور بتوجيهاته
القيمة وارشاداته السديدة كعالم جليل واستاذ قدير.

كما واتقدم بالشكر والتقدير الى الدكتور نائل العواملة
والدكتور خالد الخطيب على تكريمهما بقبول مناقشة هذه الرسالة .

واخيرا اتقدم بالشكر والتقدير الى كل الاخوة الاعزاء
الذين قدموا لي المساعدة الممكنة سائلا المولى عز وجل ان يوفق
الجميع لكل خير انه سميع مجيب الدعاء .

فهرس المحتويات

رقم الصفحة

الموضوع

ب	قرار لجنة المناقشة
ج	الاهداء
د	شكر وتقدير
هـ	فهرس المحتويات
ص	الملخص باللغة العربية
	الباب الاول: الدراسة النظرية لمطرح الضريبة
١	على الدخل
	الفصل الاول: طبيعة الدخل الذي يصح ان تفرض
٢	عليه الضريبة
٢	المبحث الاول: انواع الدخول
	المطلب الاول: الدخل الاجمالي والدخل
	الصافي والفرقة بين تكاليف
٢	الدخل واستعمالاته
	الفرع الاول: الدخل الاجمالي والدخل
٣	الصافي
	الفرع الثاني: الفرقة بين تكاليف
٦	الدخل واستعمالاته
	المطلب الثاني: الدخل الحقيقي والدخل الحكمي
	وعبه اثبات الدخل الخاضع
٦	للضريبة
	الفرع الاول: الدخل الحقيقي والدخل
١٤	الحكمي
	الفرع الثاني: عبه اثبات وجود مصدر
١٥	الدخل
	المبحث الثاني: الواقعة المنشئة للضريبة على
	الدخل الخاضع والنتائج المترتبة
١٧	على قيامها

المطلب الأول: الواقعة المنشئة للضريبة على

الدخل الخاضع..... ١٧

الفرع الأول: نشوء دين الضريبة على

الدخل الخاضع في ذمة

المكلف..... ١٨

الفرع الثاني: قبض المكلف لمبلغ الدخل

الخاضع للضريبة..... ٢٠

المطلب الثاني: النتائج المترتبة على

قيام الواقعة المنشئة

للضريبة..... ٢٥

الفرع الأول: سريان التقادم على حق

الدولة في فرض الضريبة

على الدخل الخاضع..... ٢٧

الفرع الثاني: سريان التقادم على حق

المقدر في فرض الضريبة

على الدخل الخاضع..... ٢٩

الفصل الثاني: تحديد مطرح الضريبة على الدخل

من حيث الموضوع..... ٣١

المبحث الأول: تحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة..... ٣١

المطلب الأول: المفهوم الاقتصادي والمفهوم

المحاسبي للدخل الخاضع

للضريبة..... ٣٢

الفرع الأول: المفهوم الاقتصادي للدخل..... ٣٢

الفرع الثاني: المفهوم المحاسبي للدخل..... ٣٣

المطلب الثاني: المفهوم القانوني

للدخل..... ٣٤

٣٤	الفرع الاول: نظرية المصدر
٣٧	الفرع الثاني: نظرية الاثراء
	المبحث الثاني: موقف المشرع من مفهوم الدخل
٤٦	الخاضع للضريبة
	المطلب الاول: موقف المشرع من احكام
	نقريتي تحديد مفهوم الدخل
٤٦	الخاضع للضريبة
	الفرع الاول: موقف المشرع من احكام
٤٧	نظرية المصدر
	الفرع الثاني: موقف المشرع من احكام
٤٨	نظرية الاثراء
	المطلب الثاني: موقف المشرع من مبدأ تعدد
	مصادر الدخل الخاضعة
٥١	للضريبة ومبدأ مشروعيتها
	الفرع الاول: مبدأ تعدد مصادر
٥١	الدخل الخاضعة للضريبة
	الفرع الثاني: مبدأ مشروعية الدخل
	الخاضع للضريبة
٥٣	ومبدأ مشروعية النقطة
	الفصل الثالث: تحديد مطرغ الضريبة على الدخل
٥٨	من حيث المكان والزمان
	المبحث الاول: المبادئ المعاصرة لفرض الضريبة
	على الدخل من حيث المكان وموقف
٥٨	المشرع منها
	المطلب الاول: مبدأ التبعية السياسية ومبدأ
	التبعية الاقتصادية وموقف
٥٨	المشرع منهما

الفرع الأول: مبدأ التبعية السياسية	
ومبدأ التبعية الاقتصادية	٥٨
الفرع الثاني: موقف المشرع من مبدأ	
التبعية السياسية ومبدأ	
التبعية الاقتصادية	٦٣
المطلب الثاني: مبدأ التبعية الاجتماعية	
وموقف المشرع منه	٦٨
الفرع الأول: مبدأ الموطن أو (الإقامة)	٦٩
الفرع الثاني: موقف المشرع من مبدأ	
التبعية الاجتماعية	٧٢
المبحث الثاني: المبدأ المعاصر لفرض الضريبة	
على الدخل من حيث الزمان	
والاستثناءات الواردة عليه	٧٩
المطلب الأول: مبدأ سنوية الضريبة	٧٩
المطلب الثاني: الاستثناءات الواردة على	
مبدأ سنوية الضريبة	٨٣
الفرع الأول: اخضاع الدخل المحقق في	
أقل من سنة للضريبة	٨٣
الفرع الثاني: اخضاع الدخل المحتاتي في	
نفس سنة تحققه للضريبة	٨٥
الفرع الثالث: محاسبة المكلف على أساس	
السنوات المتداخلة	٨٧
الفصل الرابع: تحديد مطرح الضريبة على الدخل	
من حيث الأشخاص	٨٩
المبحث الأول: الشخص الطبيعي والشركات العادية	
المقيمة	٨٩
المطلب الأول: الشخص الطبيعي	٨٩

	الفرع الأول: دخل الأسرة بين
٩٠	الدمج والضم
	الفرع الثاني: المعاملات الوهمية
٩٣	أو المصطنعة
٩٨	المطلب الثاني: الشركات العادية المقيمة
	الفرع الأول: الشركات العادية الوهمية
١٠٠	أو المصطنعة
١٠٣	الفرع الثاني: رواتب الشركاء
١٠٦	المبحث الثاني: الشخص المعنوي
١٠٩	المطلب الأول: الشركات المساهمة
١١١	الفرع الأول: انحلال الشركات واندماجها
١١٣	الفرع الثاني: المؤسسات العامة
	المطلب الثاني: موقف المشرع من تقدير
١١٦	دخل الشركات
	الباب الثاني: الدراسة العملية لمطرح الضريبة
١١٩	على الدخل
	الفصل الأول: أرباح الأعمال التجارية والصناعية
١٢٠	وأرباح المهن الحرة (غير التجارية)
١٢٠	المبحث الأول: أرباح الأعمال التجارية والصناعية
	المطلب الأول: الأعمال الخاصة بتجارة
١٢٣	المنقولات
	الفرع الأول: شراء المنقولات لأجل
١٢٣	البيع أو التاجير
١٢٥	الفرع الثاني: أعمال الصناعة والتصدير
	المطلب الثاني: الأعمال المتعلقة بتجارة
١٣٢	النقود
١٣٢	الفرع الأول: أعمال البنوك

	الفرع الثاني: إيرادات البنوك
١٣٧	والشركات المالية
	المطلب الثالث: الأعمال العقارية
١٣٩	(المقاولات)
	المبحث الثاني: أرباح المهن الحرة
	(غير التجارية)
١٤٢	وما شابهها من أعمال
	المطلب الأول: أرباح المهن الحرة
١٤٢	(غير التجارية)
	الفرع الأول: شروط خضوع أرباح المهن
	الحرة (غير التجارية)
١٤٤	لضريبة الدخل
	الفرع الثاني: الالتزامات الخاصة
١٤٧	بأصحاب المهن الحرة
١٤٨	المطلب الثاني: أعمال التأمين والنقل
١٤٨	الفرع الأول: أعمال التأمين
١٤٨	الفرع الثاني: أعمال النقل
	المطلب الثالث: السمسرة ومكاتب الأعمال
١٥٣	والوساطة التجارية
١٥٣	الفرع الأول: السمسرة ومكاتب الأعمال
١٥٥	الفرع الثاني: الوساطة التجارية
١٥٨	الفصل الثاني: الرواتب والأجور وما في حكمها
	المبحث الأول: صور الرواتب والأجور الخاضعة
١٥٩	لضريبة الدخل
	المطلب الأول: الرواتب والعلاوات وما في
١٥٩	حكمها
	الفرع الأول: الرواتب والعلاوات
١٥٩	والمكافآت

الفرع الثاني: الالتزام والمساندة	١٦٢
المطلب الثاني: المزايا النقدية	١٦٥
الفرع الأول: المزايا النقدية الخاضعة	
لضريبة الدخل	١٦٥
الفرع الثاني: المزايا النقدية المعفاة	
من ضريبة الدخل	١٦٩
المطلب الثالث: المزايا العينية	١٧٢
الفرع الأول: تعريف المزايا العينية	
وشروط خضوعها لضريبة الدخل	١٧٣
الفرع الثاني: تقييم المزايا العينية	
وتطبيقاتها العملية	١٧٤
المبحث الثاني: صور الرواتب والأجور المعفاة	
من ضريبة الدخل	١٧٩
المطلب الأول: الاعفاءات المقررة للاعتبارات	
السياسية	١٧٩
الفرع الأول: رواتب وأجور أعضاء	
السلكين السياسي والقملي	
الأردنيين وموظفي الحكومة	
بحكم عملهم في الخارج	١٧٩
الفرع الثاني: رواتب وأجور أعضاء	
السلكين السياسي والقملي	
الأجانبين	١٨١
الفرع الثالث: رواتب وأجور العاملين	
من غير الأردنيين لدى الهيئات	
الأردنية والشركات الأجنبية ...	١٨٦
المطلب الثاني: الاعفاءات المقررة للاعتبارات	
الاجتماعية	١٨٩

الفرع الأول: الاعطاء الجزئي من الرواتب	
والأجور.....	١٨٩
الفرع الثاني: دخل الأعمى والمصاب بعجز	
كلي من حرفة أو وظيفة.....	١٩١
الفرع الثالث: رواتب المتقاعدين المدنيين	
والعسكريين.....	١٩٣
المطلب الثالث: الاعطاءات المقررة بموجب	
أحكام الاتفاقيات الدولية.....	١٩٥
الفرع الأول: رواتب وأجور ممثلي الدول	
الاعضاء في هيئة الأمم	
المتحدة وموظفيها.....	١٩٥
الفرع الثاني: رواتب وأجور ممثلي	
الدول الاعضاء وموظفي	
الوكالات المتخصصة	
التابعة لإشراف هيئة	
الأمم المتحدة.....	١٩٧
الفرع الثالث: رواتب وأجور ممثلي الدول	
الاعضاء وموظفي الامانة	
العامه لجامعة الدول العربية ..	١٩٨
الفصل الثالث: ارباح وفوائد الأسهم والسندات	
والأوراق المالية الأخرى.....	٢٠٠
المبحث الأول: الطوائد والعمولات وفروقات العملة.....	٢٠٠
المطلب الأول: الطوائد والعمولات وفروقات	
العملة الخاضعة لضريبة الدخل.....	٢٠٠
الفرع الأول: الطوائد والعمولات	
وفروقات العملة.....	٢٠٠

الفرع الثاني: الفوائد المستحقة	
للبنوك والشركات	
المالية المرخصة	٢٠٩
المطلب الثاني: الفوائد على الودائع لدى	
البنوك والشركات المالية	٢١٤
الفرع الاول: الاعفاء المطلق	٢١٩
الفرع الثاني: الاعفاء المشروط	٢١٨
المبحث الثاني: ارباح الاسهم وسندات المقارضة	
وفوائد الاوراق المالية الاخرى	٢٢٢
المطلب الاول: ماهية ارباح الاسهم وسندات	
المقارضة وفوائد الاوراق	
المالية الاخرى	٢٢٢
الفرع الاول: ارباح الاسهم وسندات	
المقارضة	٢٢٢
الفرع الثاني: فوائد ادونات الخزينة	
وسندات التذمية واسناد	
قرض الشركات المساهمة	
العامة	٢٢٤
الفرع الثالث: الاشخاص المستثمرون في	
الاسهم والاوراق المالية	
الاخرى	٢٢٦
المطلب الثاني: معالجة ارباح الاسهم وسندات	
المقارضة وفوائد الاوراق	
المالية الاخرى ضريبيا	٢٢٧
الفرع الاول: حالة الاعفاء الكلي من	
الضريبة	٢٢٨
الفرع الثاني: حالة الاعفاء الجزئي	
من الضريبة	٢٢٨

	الفرع الثالث: حالة الخسوع الجزئي
٢٢٩	للضريبة
	الفصل الرابع: إيرادات الاملاك العقارية والاشياء
٢٣١	المعنوية (غير المادية)
٢٣١	المبحث الاول: إيرادات الاملاك العقارية
٢٣١	المطلب الاول: شراء العقارات لبيعها بربح
٢٣٢	الفرع الاول:
٢٣٤	الفرع الثاني:
٢٣٦	الفرع الثالث:
	المطلب الثاني: تاجير واستثمار العقارات
٢٤٠	والاموال المنقولة الاخرى
	الفرع الاول: البدلات الخاضعة لضريبة
٢٤٠	الدخل
	الفرع الثاني: البدلات المعفاة من
٢٤٥	ضريبة الدخل
	المبحث الثاني: إيرادات استغلال واستثمار الاشياء
٢٤٨	المعنوية (غير المادية)
	المطلب الاول: الايرادات الخاضعة لضريبة
٢٤٨	الدخل
٢٤٩	الفرع الاول: العلامة التجارية
٢٥٠	الفرع الثاني: التصميم
٢٥١	الفرع الثالث: براءة الاختراع
٢٥١	الفرع الرابع: حقوق الخليف والطبع
	المطلب الثاني: الايرادات المعفاة من ضريبة
٢٥٣	الدخل
٢٥٥	الخاتمة والتوصيات
٢٦١	المراجع والمصادر
٢٧٠	الملخص باللغة الانجليزية

الملخص باللغة العربية

م طرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الاردني

- دراسة تحليلية -

اعداد : جهاد سعيد ناصر خماونة

اشراف : الاستاذ الدكتور رشيد عزت الدقر

عندما وقع اختياري لموضوع مطرح الضريبة على الدخل (١) محلا لهذه الدراسة وكان هذا الاختيار راجعا الى الحاجة الماسة للكتابة فيه حيث لم اجد من كتب في هذا الموضوع بالشكل الذي ارجب في ان اكتب فكان هذا من اهم ما دفعني الى اختياره من بين العديد من الموضوعات القانونية، التي كانت محلا للاختيار.

ولما كانت الضريبة بشكل عام والضريبة على الدخل بشكل خاص اداة فعالة لتحقيق اهداف الدولة المالية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية، فالمطلوب إذن من الضريبة على الدخل التوفيق بين وفرة المال للخزينة العامة وتشجيع الادخار والاستثمار وتحقيق العدالة الاجتماعية.

فقد وجدت ان العامل الاساسي لهذا التوفيق من بين مواضيع الضريبة على الدخل هو "م طرح الضريبة" والذي لا يزال يشكل اهم المواضيع التي تشير المزيد من الاشكالات القانونية والمحاسبية والاقتصادية والاجتماعية وخاصة فيما يتعلق بمبدأ الخشوع للضريبة من عدمه، والذي يترتب عليه تحديد الدخل الخاضع للضريبة ومقدار الضريبة المفروضة عليه. وجدت نفسي ملزما ان

(١) يطلق الكثير من الفقهاء على مطرح الضريبة اسم وعاء الضريبة وهو ترجمة للاصطلاح الفرنسي Assiette de Limpot كما يسميه آخرون مصدر الضريبة ترجمة للاصطلاح الانكليزي Source of taxation وأرى ما يراه جانب من الفقه بتجميع اصطلاح مطرح الضريبة باعتبار ان الملموع هو الشيء أو المرفوع الذي تفرغ أو تفرغ عليه الضريبة وهو بهذا المعنى أدق من معنى وعاء الضريبة من جهة ومن جهة أخرى لمراعاة التوفيق بين مطرح الضريبة وبين المال الذي تقطع منه قيمة الضريبة والذي يعرف بمصدر الضريبة.

انظر في هذا المجال:
- امثالنا الدكتور رشيد الدقر/ علم المالية/ الطبعة الاولى/ الجزء الثاني/ منشورات الجامعة السورية/ دمشق/ ١٩٥٨/ ملحق (٥١).
- الدكتور غمام بفرور/ المالية العامة والتشريع المالي/ الطبعة الثانية/ منشورات جامعة دمشق/ دمشق/ ١٩٧٧/ ١٩٧٨/ ملحق (١٧٤).

أبحث في هذا الموضوع الهام ما دمت اعتقد جازما ان المواضيع التي تنحدر الاشكالات حولها يجب ان تنال القسط الوافر من البحث والدراسة من حيث طرح هذه الاشكالات على بساط البحث ووضع الحلول اللازمة لها بقدر الامكان وذلك بالعمل على استكمال ما كان يبدو ناقصا وتبسيط ما كان معقدا، منتقدا حيث يتوجب النقد، مادحا حيث يكون للمدح محلا، مبينا ما لهذه الاشكالات وما عليها.

ويعتبر ارتباطي بضريبة الدخل علما وعملا وممارسة من بين الاسباب التي تجعل لهذه الدراسة أهمية من الناحيتين النظرية والعملية في الوقت نفسه.

فعلى الصعيد النظري: برزت أهمية هذه الدراسة في كونها أول دراسة علمية على المستوى الأكاديمي تعالج موضوع مطروح الضريبة على الدخل في الأردن بشكل مستقل، والوقوف على مستجداته، علما بأن هناك العديد من التعديلات التي طرأت على احكام قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ (١) مدار البحث في هذه الدراسة.

وعلى الصعيد العملي: فإن أهمية هذه الدراسة تتجلى من خلال القيام بدراسة بعض تطبيقات وصور مطروح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني مستعينا بالمزيد من الاجتهادات القضائية والمتمثلة في قرارات محكمة استئناف ضريبة الدخل ومبادئ محكمة التمييز الأردنية والتي تناولت العديد من المواضيع الضريبية بالشرح والتفسير خاصة وان للمحاكم الحق الدستوري في تفسير القوانين في جميع المسائل المعروضة عليها استنادا الى احكام الفقرة (٥) من المادة ١٢٣ من الدستور الأردني لسنة ١٩٥٢ (٢).

(١) المذكور في المعلقة (١٤٠٢) من العدد (٢٢٤٢) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٥/١٠/١ والذي نصت المادة الأولى منه على أن يعمل به اعتبارا من ١٩٨٥/١٠/١ .
(٢) المذكور في المعلقة (٢) من العدد (١٠٩٢) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٥٢/١/٨ .

ولما لم تستقر هذه الاجتهادات على رأي واحد وجدت لزاما علي ان ادلي بدلوي واشارك فيها اظهارا للحق والحقيقة .
بالاضافة للاشارة الى العديد من التعليمات والتعاميم التي اصدرتها الادارة الضريبية وبيان وجهة نظرها في الكثير من مواضيع هذه الدراسة .

وعلى هذا الاساس فقد وجدت من المناسب ان اقسم هذا البحث الى بابين رئيسين وهما :

الباب الاول: وقد خصصته للدراسة النظرية لمطرح الضريبة على الدخل وبحث محتويات هذا الباب في اربعة فصول متتالية :

الفصل الاول: حددت فيه طبيعة الدخل الذي يصح ان تفرض عليه الضريبة .

والفصل الثاني: تناولت فيه تحديد مطرح الضريبة على الدخل من حيث الموضوع .

والفصل الثالث: تناولت فيه تحديد مطرح الضريبة على الدخل من حيث المكان والزمان .

والفصل الرابع: تناولت فيه تحديد مطرح الضريبة على الدخل من حيث الأشخاص .

الباب الثاني: وقد خصصته للدراسة العملية لمطرح الضريبة على الدخل وبحث محتويات هذا الباب في اربعة فصول متتالية :

الفصل الاول: تناولت فيه ارباح الاعمال التجارية والصناعية وارباح المهن الحرة (غير التجارية) .

والفصل الثاني: تناولت فيه الرواتب والاجور وما في حكمها .

والفصل الثالث: تناولت فيه ارباح وفوائد الاسهم والسندات والاوراق المالية الاخرى .

والفصل الرابع: تناولت فيه ايرادات الاملاك العقارية والاشياء المعنوية (غير المادية) .

راجيا أن أكون قد وفقت في هذا العمل المتواضع والذي من شأنه أن يكون موضوعا جديدا يضاف إلى المكتبة القانونية الأردنية والتي هي بامس الحاجة إلى المزيد من الأبحاث المتعلقة بالتشريع الضريبي لسد النقص الذي تعاني منه في هذا المجال بالذات علما بأن موضوع هذه الدراسة من أهم مواضيع الساعة مدار اهتمام كل من المكلفين والمقشرين على حد سواء بالإضافة لذوي الاختصاص من القضاة والمحامين والطلبة وكافة المعنيين والمهتمين في حقل العلوم القانونية بشكل عام.

وبناء عليه حرمت كل الحرص أن تتناول كافة صفحات هذا البحث التشريع الضريبي الأردني وحده ودون مقارنة مع الأنظمة الضريبية الأخرى على الرغم من أهمية الدراسة المقارنة وذلك من أجل أن اعطي هذا البحث حقه في الشرح والتفصيل وخوفا من أن تكون الدراسة المقارنة والتي كتب بها الكثير على حساب التشريع الضريبي الأردني والذي لم يكتب به إلا النثر القليل من الباحثين.

والله من وراء القصد.

الباب الأول

الدراسة النظرية لمطرح الضريبة (١)

على الدخل

ان مطرح الضريبة هو الموضوع الذي تطرح او تفرض عليه الضريبة ويعتبر "الدخل" مطرحا للضريبة على الدخل ولكن هناك انواعا معينة من الدخول هي التي يصح ان تفرض الضريبة عليها دون غيرها لا بد من تحديدها من حيث الموضوع، ومن حيث الاشخاص الذين تخضع دخولهم للضريبة اينما وجدوا وفي اي وقت من الاوقات، وعليه سوف اتناول في هذا الباب من هذا البحث بالدراسة المواضيع التالية في فصول اربعة كما يلي:

الفصل الاول: طبيعة الدخل الذي يصح ان تفرض عليه الضريبة .

الفصل الثاني: تحديد مطرح الضريبة على الدخل من حيث الموضوع.

الفصل الثالث: تحديد مطرح الضريبة على الدخل من حيث المكان والزمان.

الفصل الرابع: تحديد مطرح الضريبة على الدخل من حيث الاشخاص.

(١) ان تعريف الضريبة كان وما يزال من اهم المعربات التي واجهت الدوله نتيجة لتطور مفهوم الضريبة باختلاف وتطور الصور والازمنة، الا ان جانباً من الدوله الحديث * يعرف الضريبة تعريفاً شاملاً يراعي فيه تطور مفهوم الدوله التضامنية الحديثه ويقول بان الضريبة هي: "مبلغ من المال يدفعه المكلفون لخزانة الدوله اسهاماً منهم بالنفقات العامة التي تحتاجها الدوله باعتبارهم اعضاء مضافين في منظمة سياسية تصادق هذه النفقات العامة".

* استاذنا الدكتور وفيد الدقر/ علم المالية العامة/ الطبعة الثانية/ الجزء الثاني/ مطبعة الجامعة

المطلب الأول

طبيعة الدخل الذي يصح أن تفرض عليه الضريبة .

قديمًا يوم كانت الضريبة تهدف إلى جمع الأموال فقط كانت الدول تفرض الضريبة على إجمالي الدخل الذي يقبضه المكلف دون تنزيل ما انفق على هذا الدخل من نفقات مختلفة حتى أن الضريبة كانت في اسمها "ضريبة على الدخل" وفي واقعها "ضريبة على رأس المال" لذلك وتمشيا مع مبدأ العدالة الاجتماعية أصبح من الضروري التفريق بين الدخل الإجمالي والدخل الصافي (١) لمعرفة من الذي يخضع للضريبة؟ وسواء كان الدخل الإجمالي أو الدخل الصافي هو الذي يخضع للضريبة فلا بد أن يكون دخلا حقيقيا وليس افتراضيا تحقيقا لمبدأ شخصية الضريبة وأن يزيد هذا الدخل عن حد الإعفاءات المقررة وذلك كله خلال فترة زمنية معينة ، وهنا يثور التساؤل التالي متى يعتبر دين الضريبة قد نشأ في ذمة المكلف؟ وهو ما يعرف بالواقعة المنشئة للضريبة لما يترتب على قيامها من نتائج هامة .

المبحث الأول: أنواع الدخول .

المطلب الأول: الدخل الإجمالي والدخل الصافي والتفرقة بين تكاليف الدخل الخاضع للضريبة واستعمالاته .

أن الدخل الخاضع للضريبة إما أن يكون دخل إجماليا وإما أن يكون دخلا صافيا ، وحتى نتوصل إلى الدخل الصافي لا بد من تنزيل كافة المصاريف والنفقات الانتاجية التي انفلتت في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي خلال السنة إلا أن هناك أنواعا من المصاريف والنفقات الانتاجية لا يجوز تنزيلها باعتبارها استعمالا للدخل وليس عبثا عليه ولكن المشكلة تكمن في تحديد المعيار الحاسم للتفرقة بينهما .

(١) استاذنا الدكتور رفيد الدقر / علم المالية / المرجع السابق / ملحق (١٠) .

الفرع الأول : الدخل الاجمالي والدخل الصافي

أولاً : الدخل الاجمالي.

ويقصد بالدخل الاجمالي مجموع دخل أو دخول المكلف القائمة من مصادر الدخل المعينة قانوناً أي قبل تنزيل المصاريف والنفقات الانتاجية منه (١).

ثانياً : الدخل الصافي.

ويقصد بالدخل الصافي الدخل الاجمالي بعد تنزيل المصاريف والنفقات الانتاجية التي انطلقت أو استحوطت كلياً وحصرها في سبيل انتاج هذا الاخير والتي تسمى (اعباء أو تكاليف الدخل) وتتمثل في مايلي :-

١ - نفقات الميانة . وهي التي تعمل على المحافظة على القدرة الانتاجية لمصدر الدخل وإطالة عمره كونه وجد ليبقى لا ينفنى وذلك باصلاح مانقص من مصدر الدخل أو تعويض ما تلف منه . ويمكن اعطاء مثال على ذلك في المبالغ التي تنفق على ترميم العقارات واصلاح الآلات والماكنات أو على تجديد أو تصليح أو تغيير قطع الغيار والادوات والمواد التي استعملت في انتاج الدخل. (٢)

٢ - القساط الاستهلاك . وهي نسبة مئوية من كلفة مصدر الدخل تلتقط سنوياً بحيث يؤدي تراكمها على مر السنين الى الاستعاضة عن رأس المال (مصدر الدخل) بمصدر آخر جديد (٣) ويمكن اعطاء مثال على ذلك في قيمة استهلاك وتلف أي بناء يحتوي على ماكنات شغالة ويستعمل بصورة رئيسية من أجل

(١) انظر: تعريف الدخل الاجمالي الوارد في المادة (٢) من قانون فريضة الدخل رقم {٥٧} لسنة ١٩٨٥ .

(٢) انظر: الفقرة (ج) من المادة (٩) من قانون فريضة الدخل رقم {٥٧} لسنة ١٩٨٥ .

(٣) امثالنا الدكتور رفيد الدقر/ علم المال/ المرجع السابق/ ملحق (١١).

تشغيل تلك الماكينات واستهلاك وتلف الماكينات والالات والمفروشات التي يملكها المكلف ويستعملها في انتاج الدخل (١).

٣ - نفقات الاستغلال، وهي المصاريف والنفقات التي يتحملها المكلف في سبيل انتاج دخله كالرواتب والاجور وبدلات الايجار والرخص والكهرباء والمياه... الخ (٢).

وإذا كان الأصل فيما يتخذ مطرحاً للضريبة هو الدخل الصافي فإن المشرع أحياناً قد اتخذ من الدخل الاجمالي مطرحاً للضريبة على خلاف هذا الأصل ويمكن اعطاء مثالين على ذلك فيما يلي:

١ - يقدر الدخل الخاضع للضريبة لشركات التأمين على الحياة بما يعادل ١٠% من المجموع الكلي لاقساط التأمين على الحياة المستحقة للشركة ولا يجوز السماح بتنزيل أي مبلغ أو جزء من ذلك المبلغ لأي سبب من الاسباب (٣).

٢ - يخضع للضريبة دخل الشخص الاردني المقيمي له خارج المملكة من تشغيل راسماليه الناشئ عن امواله وودائع من المملكة ويحسب صافي هذا الدخل على اساس معدل سعر فائدة الإيداع السائد في المملكة خلال السنة (٤).

ومن المناسب في هذا الصدد ان ابين مواقف القضاء من المقصود بالدخل الخاضع للضريبة هل هو الدخل الاجمالي (القائم) أم هو الدخل الصافي؟

(١) انظر: الفقرة (ي) من المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥.

(٢) انظر: المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥.

(٣) انظر: المادة (١٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥.

(٤) انظر: الفقرة (ب) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥ المعدلة بموجب احكام قانون

ضريبة الدخل المعدل رقم (٤) لسنة ١٩٩٢، المنشور في المجلد (٢١٤) من العدد (٢٨٠٤) من الجريدة

الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٩٢/٢/٢.

ثالثاً: موقف القضاء .

لقد استقر اجتهاد محكمة استئناف ضريبة الدخل في جميع القضايا المعروضة عليها والمتعلقة بموضوع الدخل القائم والدخل الصافي على ضرورة ان يقوم المقدّر بتقدير الدخل الإجمالي (القائم) او لا ويتم تنزيل كافة المصاريف والنفقات الانتاجية التي انطقت في سبيل انتاجه ثانياً وذلك من اجل التوصل إلى الدخل الصافي وفي هذا اتاحة الفرصة للمحكمة من مراعاة تنزيل المصاريف والنفقات (الانتاجية منها وغير الانتاجية) من دخل المكلف ولمعرفة ما إذا كانت اجراءات المقدّر بهذا الخصوض سليمة وقانونية أم لا ؟ وتوضيحاً لهذا الموقف أورد كمثال على ذلك القرار رقم ٨٧/١٤٠٩ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "وحيث أن احكام المادة التاسعة من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ تقضي بأنه للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة تنزل المصاريف والنفقات التي انطقت أو استحققت كلياً وحسراً في سبيل انتاج الدخل، وحيث ان القضاء الاردني قد استقر على أنه يتوجب على المقدّر ان يبين مقدار النفقات التي نزلها من الدخل القائم حتى توصل الى الدخل الصافي".

وقد اقرت محكمة التمييز محكمة استئناف ضريبة الدخل على ذلك. هذا وقد استقر اجتهادها هي الاخرى بهذا الاتجاه . وترسيخاً لهذا المبدأ فقد ذهبت الى ابعاد مما ذهبت إليه محكمة الاستئناف إذ اشترطت أن يشير المقدّر الى تفاصيل التوصل الى الدخل القائم وذلك في قرارها رقم ٨٦/٤٠٩ (٢) والذي جاء فيه ما يلي: "وحيث ان المقدّر قدر دخل المكلف بالاستناد للبضاعة التي وجدها في مخزنه دون أن يشير الى حجم المبيعات ونسبة الربح لأنه يشترط لاستحقاق الضريبة على المكلف حصول هذا الاخير على ايراد بحيث

(١) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (٨٢/١٤٠٩) الصادر بتاريخ ١٩٨٨/٩/٢٩ .

من القرارات المبيعة لدى الباحة.

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٦/٤٠٩) المنشور في المجلد (٢٠٢١) من مجلد مجلة نوابة المحامين لسنة ١٩٨٨ .

تفرض الضريبة على المجموع الكلي للإيراد الصافي الذي حصل عليه المكلف خلال سنة التقدير بعد اجراء الاعطاءات القانونية ، وحيث ان القيام بهذا الاجراء امر ضروري كي تتمكن محكمة استئناف ضريبة الدخل من ممارسة صلاحيتها في رقابة عدالة وواقعية الأمور التي اعتمدها المقدّر للتوصل الى دخل المكلف القائم الذي حددت الضريبة على اساسه .

واري ان ما ذهبت اليه محكمة التمييز بقرارها هذا والاع في محله ويخلق العدالة ويحول دون مغالاة بعض المقدرين في تقدير دخل المكلف القائم دون اساس من الواقع او الحقيقة ويجعل إقامة الدليل من قبل المكلف على أن التقدير باهظ امر متعذر وذلك في حالة رفع الامر الى القضاء ان تلقع على عاتقه اثبات عكس ما توصل اليه المقدّر (١) . باعتبار اثبات ان دخله القائم في السنة مثلاً يقل عما هو مقدّر اصعب من اثبات كلفة مبيعاته او مشترياته او نسبة ربحه الخ .

كما واري ان ما ذهب اليه القضاء هو عين الصواب كون المقدرة التكليفية للمكلف يجب ان تحدد على اساس المحافظة على مصدر الدخل وضمان نمائه واستمراره مما يحتم خصم المبالغ الواجب انفاقها من الدخل القائم لتحقيق الدخل الصافي والذي يعتبر وبحق مطرحاً عادلاً للضريبة .

الطرح الثاني: التفرقة بين تكاليف الدخل واستعمالاته .

ان وجود معيار حاسم يميز بين تكاليف الحصول على الدخل واستعمالاته كان وما يزال من الاهمية بمكان ، وتكمن هذه الاهمية في ضرورة تنزيل تكاليف الحصول على الدخل القائم منه للتوصل الى الدخل الصافي واما استعمالات الدخل القائم فلا يتوجب تنزيلها منه بل على العكس تعتبر خاضعة للضريبة . فلو لم

(١) انظر: الفقرة (د) من المادة (٢٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

يكن هناك معيار يميز بينهما لكننا أمام إحدى حالتين ليست الحالة الأولى بأفضل من الثانية .

الحالة الأولى: حالة اعتبار كل المصاريف والنقلات واجبة التنزيل من الدخل القائم باعتبارها تكاليف الحصول عليه ، وفي هذه الحالة لا يبقى دخل يذكر يخضع للضريبة .

والحالة الثانية : حالة اعتبار كل المصاريف والنقلات من استعمالات الدخل القائم التي لا يتوجب تنزيلها منه وفي هذه الحالة نكون أمام ضريبة على الدخل الاجمالي وليس أمام ضريبة على الدخل الصافي وفي هذا مجافاة للعدالة الضريبية .

ولم يتطرق الفقه بعد على وضع معيار حاسم للتمييز بين تكاليف الدخل واستعمالاته لدرجة ان جانباً منهم (١) اخذ يطالب التشريعات الضريبية اتباع اسلوب خصم نسبة معينة من الدخل الاجمالي باعتبارها تمثل مبالغ التكاليف بصورة مقطوعة كما لو كانت هذه النسبة ثلث الدخل او ربعه ، وذلك باعتبار ان هذا الاسلوب يوفر على السلطات الضريبية مشكلة البحث عن مقدار التكاليف الحقيقية التي ينقلها كل مكلف في سبيل انتاج دخله . (٢)

(١) انظر :

Marco, first principles of public finance مشار اليه في مؤلف الدكتور عادل الدياري/ الضريبة على الدخل العام/ مطابع مؤسسة الاهرام/ القاهرة/ ١٩٦٨/ ملحق (٢٩١).

(٢) انظر: التعميم الاداري رقم (٢٤) لسنة ١٩٨٤ الصادر عن الادارة الضريبية بتاريخ ١٩٨٤/٩/٢ والذي جاء فيه ما يلي: ... تكون النفقات الانحاجية المقبولة لوكلاء التأمين على الحياة وكذلك لمديري الوحدات ومديري الوكالات ممن يعملون في هذا الحقل من التأمين مدسوبة الى دخولهم القادمة من المهنة على النحو التالي:

- ١ - وكيل التأمين ومدير الوحدة ممن لا يزيد دخله القائم السنوي من هذه المهنة عن ١٠٠٠ دينار ٢٠٪.
- ٢ - وكيل التأمين ومدير الوحدة ممن لا يزيد دخله القائم السنوي من هذه المهنة عن ١٠٠٠٠ دينار ٢٠٪.
- ٣ - وكيل التأمين ومدير الوحدة ممن يزيد دخله القائم السنوي من هذه المهنة عن ١٠٠٠٠ دينار ٤٠٪.
- ٤ - مدير الوكالة ٢٠٪ . فريضة الا تزيد المبالغ المدسوبة بهذه النسب عن تلك المطالب بها من قبل المكلف.

وأرى أن في هذا الحل مجازاة للعدالة الضريبية التي تتطلب تنزيل النفقات الحقيقية من الدخل القائم كما وأنه لم يراع التطرف في المعاملة الضريبية بين المكلفين نظرا لاختلاف نسبة نفقات الحصول على الدخل بين مكلف وآخر مما يجعل من هذا الحل غير مقبول إلا في أضيق الحدود. كما وأرى أن المشرع لشد اعتمد معيارا أفضل على الرغم من عدم كفايته حيث اعتبر تكاليف الدخل بأنها عبارة عن المصاريف والنفقات التي انطلقت أو استحدثت كليسا وحسرا في سبيل انتاج الدخل الاجمالي كالفوائد وبدلات الايجار والرواتب واللاجور والضرائب والرسوم.... الخ حيث اوجب تنزيلها من الدخل الاجمالي (١) واعتبر استعمالات الدخل بأنها عبارة عن استعمال المكلف لدخله سواء باستهلاكه او بادخاره او باستثماره ويمكن اعطاء امثلة على استعمالات الدخل فيما يلي (٢):

- ١ - النفقات المنزلية او الشخصية او الخاصة .
- ب - كلفة اي عمران او تحسيناته التي تزيد في قيمة راس المال .
- ج - المبالغ المسحوبة من راس المال بقصد استعمالها كراسمال في اي نشاط .
- د - المبالغ المخصصة للاحتياطي القانوني او النظامي او اي احتياطات أخرى باستثناء احتياطات التأمين .
- هـ - اي مصروفات راسمالية .

سبق وان قلت بعدم كفاية المعيار الذي اتبعه المشرع للتمييز بين تكاليف الدخل واستعمالاته مما يثير الخلاف في الاراء الفقهية والاجتهادات القضائية حول هذا الموضوع ومن أهم النفقات التي يشار الجدل والخلاف حولها .

- تلك التي ينفقها المحامون والاطباء في تجهيز مكاتبهم وعياداتهم بالاثاث والادوات اللازمة حيث تعتبر هذه النفقات من تكاليف الحصول على دخولهم ويجب تنزيلها من

(١) انظر: المادة (١) من قانون فريدا الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٢) انظر: الفلوات (١، ب، ج، د) من المادة (١١) من قانون فريدا الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

الدخل الاجمالي بينما ما ينطقونه في زيادة مغسرتهم واطلاهم من خلال الاشتراك في الدورات والندوات يعتبر من قبيل استعمالات الدخل وبالتالي لا يجوز تنزيلها على الرغم من ان هذه النفقات من طبيعة واحدة .

وعلى هذا الاساس قررت محكمة التمييز ان ما ينطهه الطبيب من نفقات الاشتراك في الدورات الاستطلاعية لا يعتبر من النفقات التي تصرف في سبيل انتاج الدخل(١) .

ويثور الجدل أيضا حول مبلغ الضريبة ذاتها فيما إذا اعتبر من تكاليف الدخل ام من استعمالاته ؟ وهنا يجب التمييز بين الضريبة على الدخل نفسه وبين الضرائب والرسوم الأخرى فالضريبة على الدخل نفسه تعتبر من استعمالاته وليست من تكاليف الحصول عليه وبالتالي لا تنزل من الدخل الاجمالي وقد نص قانون ضريبة الدخل على ذلك صراحة (٢) أما فيما يتعلق بالضرائب والرسوم الأخرى فهي من تكاليف الحصول على الدخل واجبة التنازل من الدخل الاجمالي(٣) .

هذا وقد اعتبر الديوان الخاص بتفسير القوانين ضريبة الأبنية والأراضي التي يدفعها المالك عن البناء الذي يشغله لغايات انتاج الدخل انما يتكبدتها في سبيل انتاجه ويترتب على ذلك وجوب تنزيلها من مقدار الدخل الخاضع للضريبة(٤) .

المطلب الثاني: الدخل الحقيقي والدخل الحكمي وعبه اثبات الدخل

الخاضع للضريبة . (٤٣٩٥٤)

ان من اهم خصائص الضريبة على الدخل انها تأخذ بمبدأ شخصية الضريبة بمعنى انها تراعي ظروف المكلف الشخصية لكي تتوصل الى مقدرة على تحمل عبء الضريبة وقد أدى هذا الوضع الى اتخاذ

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٧٢/٢٥١) المنفرد في العدد (١٢٨) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٧٢ .
(٢) انظر: الفقرة (ز) من المادة (١١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٣) انظر: الفقرة (د) من المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٤) انظر: القرار رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦ الصادر عن الديوان الخاص بتفسير القوانين المنفرد في الصفحة (١٥٤١) من العدد (١٩٤٢) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٦٦/٨/١٠ .

الدخل الحقيقي بشكل عام مطرحة لضريبة الدخل باعتباره المعيار الصحيح لمعرفة القدرة المكلف على تحمل عبء الضريبة والذي يلغى عبء اثباته على مقدار ضريبة الدخل، وليس على المكلف بها.

الفرع الاول: الدخل الحقيقي والدخل الحكمي.

اولا: الدخل الحقيقي.

والمقصود بالدخل الحقيقي هو "ما يعود على المكلف فعلا من استغلاله للأموال التي يملكها او ما يعود عليه من مكاسب فعلية نتيجة لعمله وجهده" (١).

وبناء عليه فإن ضريبة الدخل لا تفرض ولا تستوفي الا في حالة تحقق الدخل الصافي الحقيقية فإذا لم يتحقق هذا الدخل الاخير فلا تفرض الضريبة نهائيا لعدم وجود الدخل، وفي حالة وجود خسائر فانها تدور للسنوات التالية وفق احكام القانون (٢).

وارى ان المشرع يأخذ بالدخل الحقيقي كاساس لتقدير مطرح الضريبة في حالات عدة ومن اهمها ما يلي:

اولا: حالة تقديم كشف التقدير الذاتي.

مما لا شك فيه ان المكلف هو خير من يعرف دخله الحقيقي لذلك ألزم المشرع في المادة ٢٦ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ كل شخص له مصدر دخل أو أكثر خاضع للضريبة أن يقدم في موعد معين كشفا يتضمن التفاصيل المتعلقة بدخله الاجمالي ودخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه عن سنته السابقة. وقد فصلت المادة ٢٩ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ بكافة فقراتها معالجة هذا الكشف ضريبيا، وبالتدقيق في هذه المادة ارى ان الدخل الحقيقي يعتمد اساسا لتقدير مطرح الضريبة في القرارين التاليين:

(١) الدكتور عادل الديباري/ الضريبة على الدخل العام / المربع السابق / ملحق (١١٤).

(٢) - انظر: كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م تم ١٩٨٧/١٧/٢١ تاريخ ١٩٨٧/٢/٢١ .
- انظر: المادة (١٠) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ بكافة فقراتها .

١ - قرار المelder القاضي بقبول كشف التقدير الذاتي المقدم من المكلف كما هو دون تعديل.

٢ - قرار المelder بتعديل كشف التقدير الذاتي المقدم من المكلف والذي وافق هذا الأخير على تعديله.

ثانياً: حالة وجود حسابات أصولية ومنظمة.

نظراً لأهمية الحسابات الأصولية والمنظمة في عملية توجيه النشاطات المختلفة في العصر الحديث ألزم المشرع فئات معينة من المكلفين بالاحتفاظ بدفاتر وحسابات للواردات والمصروفات (١) وبناء عليه أرى أن الدخل الحقيقي يعتمد أساساً لتقدير مطروح الضريبة في القرارين التاليين:

١ - قرار المelder الصادر بالاستناد إلى حسابات المكلف كما هي دون تعديل.

٢ - قرار المelder الصادر بالاستناد إلى حسابات المكلف معدلة بعد موافقة هذا الأخير على التعديل.

هذا وقد استقر اجتهاد محكمة التمييز على ضرورة أن يكون الدخل الحقيقي مطرحاً للضريبة. ويمكن إعطاء مثالين على ذلك فيما يلي:

١ - قرار محكمة التمييز رقم ٨٥/٣٣٧ (٢) والذي جاء فيه ما يلي: "وحيث أن الولايع التي اعتمدها المelder لا تؤدي إلى النتيجة التي توصل إليها بخصوص الدخل من أعمال التعهدات والحفريات الأخرى فيكون قد فرض ضريبة على دخل مفروض افتراضاً وليس دخلاً حقيقياً".

(١) انظر: الفقرة (١) من المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم {٨٥/٣٣٧} المنفرد في الصفحة (١١١٨) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة

٢ - قرار محكمة التمييز رقم ١٩٩٢/٧٢٤ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "وحيث ان اجتهاد محكمتنا قد استقر على أنه لا يجوز للمقدّر أو الوزير أو الموظف المفوض من قبله فرض الضريبة على دخل مفترض افتراضا وليس دخلا حقيقيا".

وإرى ان ما استقر عليه اجتهاد محكمة التمييز هو عين الصواب كونه يحقق العدالة الضريبية ويحول دون مغالاة بعض المقدرين في تقدير دخل المكلفين وبالتالي فرض ضرائب عليهم لا تستند الى الواقع أو الحقيقة في شيء.

ثانياً: الدخل الحكمي.

قد تواجه المشرع أحيانا ظروف خاصة تفضّره الى اتخاذ الدخل الحكمي بصورة استثنائية مطرّحا للضريبة، والدخل - الحكمي أو الافتراضي - لا ينظر في تحديده الى ما يدخل في جيب المكلف من اموال فعلا ولكنه يحدد وفقا لمعايير نظرية. وقد يكون الدخل الحكمي مختلفا عن الدخل الحقيقي زيادة أو نقصا بل قد يكون هناك دخل حكمي في حين لا يكون هناك دخل حقيقي البتة (٢). وإذا كان الاصل ان المشرع يتخذ من الدخل الحقيقي مطرّحا للضريبة فإنه قد يتخذ أحيانا من الدخل الحكمي مطرّحا لها على خلاف هذا الاصل ويعتبر التقدير الملقطوع سواء للدخل أو للضريبة أمثله صريحة لهذا الاتجاه وهنا لا بد من اعطاء فكرة مختصرة عن الدخل الملقطوع حيث يتحدد هذا الأخير باستخدام نسبة مئوية معينة من مجموع الدخول القائمة أو الصافية التي حصل عليها المكلف خلال السنة. وقد أخذ المشرع بالدخل الملقطوع كاساس للتقدير في الحالتين التاليتين:

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٩٢) في القضية رقم (١٩٩٢/٧٢٤) الصادر بتاريخ ١٩٩٢/٩/١٩ من القرارات المبدعة لدى الباحة.

(٢) الدكتور حسن خلاّب/ تطور الإيرادات العامة في مصر الحديثة / من منشورات معهد البحوث والدراسات العربية/ القاهرة / ١٩٩١ / ملحق (١٢١، ١٢٢).

١ - التقدير المخطوع للدخل.

١ - حيث نصت المادة ١٥ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على ما يلي: "يلتزم دخل شركات التأمين على الحياة الخاضع للضريبة بما يعادل ١٠% من المجموع الكلي للاسقاط التأمين على الحياة المستحقة للشركة ولا يجوز السماح بتنزيل أي مبلغ أو جزء من ذلك المبلغ لأي سبب من الأسباب".

ب - حيث نصت الفقرة ب من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدلة بقانون ضريبة الدخل رقم ٤ لسنة ١٩٩٢ على ما يلي: "يخضع للضريبة دخل الشخص الأجنبي المتأتي له من خارج المملكة من تشغيل رأسماله الناشئ عن أمواله وودائع من المملكة ويحسب صافي هذا الدخل على أساس معدل سفر فائدة الايداع السائد في المملكة خلال السنة".

٢ - التقدير المخطوع للضريبة .

: حيث أعطى المشرع لمدير عام ضريبة الدخل صلاحية جواز فرض ضريبة دخل مخطوعة وذلك على النحو التالي:

أولا : اعتبار الضريبة المقدرة على دخل أي شخص سواء كان طبيعيا أو معنوياً (عدا الشركات المساهمة) والتي لا تزيد على أي منهم في أي سنة من السنوات عن ٢٠٠ دينار أنها ضريبة أساسية مخطوعة عن كل سنة من السنوات التالية لتلك السنة على أن لا تزيد على خمسة سنوات، وعلى الشخص المذكور دفع هذه الضريبة خلال ٣٠ يوما من انقضاء كل سنة من السنوات التي تسري فيها تلك الضريبة وللمدير الحق بإلغاء ذلك القرار (١).

(١) انظر: الدلائل (١) من المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

ثانياً: اعتبار الضريبة المقدرة على دخل فئة أو فئات معينة من المكلفين انها ضريبة دخل سنوية مقلطوعة وذلك بموجب قرار من المدير العام او من الملقدر المفوض من قبله خطياً ويحدد في القرار انواع الدخول التي يفرض عليها تلك الضريبة والمدة التي تسري خلالها (١).

ومما سبق اري ان المشرع قد اعتمد في تقدير الدخل المقلطوع وفرض الضريبة عليه على اساس انه دخل حكمي او افتراضي ولكنه وضع في كل حالة اساساً معيناً لتقدير الدخل الخاص للضريبة ونجده يحاول قدر استطاعته الوصول من خلاله الى الدخل الحقيقي. وتجدر الاشارة الى ان القرارات التالية تعتبر من اهم القرارات التي يحتمل فيها اعتماد الدخل الحكمي كاساس لتقدير مطرح الضريبة وهي:

١ - قرار الملقدر القاضي بتعديل كشف التقدير الذاتي الملقدم من المكلف دون موافقته على هذا التعديل.

٢ - قرار الملقدر الصادر بالاستناد الى حسابات المكلف معدلة دون موافقة هذا الاخير على هذا التعديل (٢).

٣ - قرار الملقدر في حالة عدم تقديم كشف التقدير الذاتي لأي سبب كان (٣).

وهذا لا يمنع ان يعتمد ملقدر ضريبة الدخل في هذه القرارات الدخل الحقيقي للمكلف والذي يعتبر وبحق من اهم عناصر تحقيق العدالة الضريبية وما المغالاة في التقدير التي تتسم احياناً لدرجة انها تجعل من الدخل الملقدر بمثابة الدخل الحكمي الا

(١) انظر: الفقرة (ب) من المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٢) انظر: الفقرة (١ - ٢) من المادة (٢٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٣) انظر: المادة (٢٠) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

أنها مسألة موضوعية خاضعة لطرق الطعن التي أتاحها قانون ضريبة الدخل للمتظلم منها (١).

الفرع الثاني: عبء اثبات وجود مصدر الدخل.

ان المشرع في الأصل يتخذ من الدخل الحقيقي مطرحا للضريبة ولكنه استثناءً قد يتخذ من الدخل الحكمي أو الدخل المقتطوع (والذي غالباً ما يكون حكمياً) مطرحة للضريبة، والسؤال الذي يثور في هذا الصدد هو من يتحمل عبء اثبات وجود مصدر الدخل سواء كان هذا الأخير حقيقياً أو حكمياً؟ أجابت محكمة التمييز على هذا السؤال بالعديد من قراراتها وقد استقر اجتهادها على أن عبء اثبات وجود مصدر للدخل يقع على عاتق مقدر الضريبة والذي له أن يثبتته بكافة طرق الاثبات المتاحة أمامه. ويمكن إعطاء القرار رقم ١٩٩٠/٤٠٢ (٢) مثال على ذلك وقد جاء فيه ما يلي: "لقد استقر اجتهاد محكمة التمييز على أن عبء اثبات وجود مصدر للدخل يقع على عاتق المقدر، لذا فإن القول بأن المكلف عجز عن اثبات مدعياته غير وارد بالنسبة للخلو لأن اثبات مثل هذا المصدر من الدخل يقع على عاتق المقدر وليس على عاتق المكلف".

وأمعاناً من محكمة التمييز في ترسيخ هذا المبدأ فقد ذهبت في قرارها رقم ٢٠٨٥/٥١٥ (٣) إلى اعتبار قاعدة الاستصحاب قاعدة صالحة لاثبات مصدر الدخل من قبل المقدر وقد جاء فيه ما يلي: "لقد ثبت بالكشف الحسي الذي أجراه المقدر أن المكلف يتعاطى بيع العصير المعبى و(الهامبرجر) واستناداً إلى قاعدة الاستصحاب وهي هنا اعتبار حالة الشئ من الزمن الحاضر أنها حالة ذلك الشئ في الماضي ما لم يثبت خلاف ذلك بدليل أن الكشف الحسي يعتبر

(١) دس فلاح الحاج موسى/ قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن لديه إدارياً وقضائياً/ رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق/ الجامعة الأردنية/ ١٩٨٨/ مبدأ (١٥٦) وما بعدها.

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١١٧) في القضية رقم (١٩٩٠/٤٠٢) الصادر بتاريخ ١٩٩٠/١٠/٢٠ من القرارات المصدرة لدى الباحة.

(٣) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٥/٥١٥) المذكور في المبدأ (١٢٩٢) من مبدأ مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٧.

دليلا مقبولا على اثبات أن هذا المصدر هو من مصادر الدخل في الماضي وعلى المكلف اثبات العكس وبهذه الحالة لا يرد القول بأن عبء اثبات وجود مصدري الدخل يقع على عاتق المقدّر لأن واقع الحال يؤيد وجهة نظره التي لم ينقضها المكلف".

وإرى أن الأخذ بقاعدة الاستصحاب بشكل موسع من شأنه أن يخالف مبدأ سنوية الضريبة والذي يعتبر وبحق مبدأ أساسيا في فرض الضريبة هذا من جهة ومن جهة أخرى فمن الطبيعي أن يختلف واقع حال المكلف من سنة إلى أخرى كونه إذا باع العصور المعلىب و(الهامبرجر) في سنة ما لا يعني بالضرورة الاستمرار ببيعها في السنوات اللاحقة وما على المقدّر في حالة ملاحظة وجود مصدر دخل للمكلف في سنة سابقة إلا أن يتحقق من وجود هذا المصدر في السنة المعنية وله أن يطلب من المكلف اثبات عدم وجوده إذا ادعى ذلك لا أن يعتبره مازال قائما استنادا إلى قاعدة الاستصحاب.

ولما كانت قرارات تقدير ضريبة الدخل تصدر عن المقدّر (١) وقرارات إعادة النظر في التقدير تصدر عن وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله (٢) فإن ما يقال في هذا المجال من أن عبء اثبات وجود مصدر الدخل يقع على عاتق المقدّر ينطبق على وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله ، وقد ذهب المشرع إلى أبعد من ذلك إذ اشترط أنه في حالة زيادة الضريبة من قبل وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله ، تقع على عاتقهما إقامة الدليل على ذلك بالرغم من أي نص آخر وعلى أن يتيح للمكلف فرصة معقولة لسماع أقواله وبسط القضية (٣).

(١) لقد أعطت الفقرة (ب - ١) من المادة (٤٨) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ الملاحية لمدير عام ضريبة الدخل أن يمارس جميع الملاحيات المعنولة للمقدّر بملغى القانون وبالتالي فإن قرار التقدير الذي يصدر عنه يصدر بملغى ملغى.

(٢) انظر: الفقرتين (ب١) من المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٣) انظر: الفقرة (جـ) من المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

المبحث الثاني: الواقعة المنشئة للضريبة على الدخل الخاضع والنتائج المترتبة على قيامها .

ان الضريبة تفرض على الدخل الصافي الذي يتحقق في فترة
زمنية معينة (غالبا ما تكون سنة) وذلك من كافة مصادر الدخل
الخاضعة للضريبة وفق احكام قانون ضريبة الدخل وذلك استجابة
لأهم قاعدة من القواعد الدستورية وهي قاعدة قانونية الضريبة
بمعنى أن الضريبة لا تفرض الا بلقانون (١) ولكن لقانون ضريبة
الدخل شأنه شأن اي قانون آخر لا يبحث الا في المبادئ العامة
التي تنطبق في كل حالة اذا ما توافرت شروط انطباقها .

والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا الصدد : متى ينشأ دين
الضريبة في ذمة المكلف ؟ وهو ما اصطلح على تسميته " بالواقعة
المنشئة للضريبة " . وللإجابة على هذا السؤال لابد من معرفة
فيما اذا كان انطباق الشروط الموضوعية الواردة في قانون ضريبة
الدخل على حالة معينة تكفي لكي ينشأ دين الضريبة في ذمة
المكلف أم انه لابد من صدور قرار تقدير من قبل المقدّر يتضمن
تقدير الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه بالنسبة
لكل مكلف على حده ؟ ومن ثم لابد من بيان النتائج المترتبة على
قيام الواقعة المنشئة للضريبة .

المطلب الاول : الواقعة المنشئة للضريبة على الدخل الخاضع .

مهما كانت الشروط الموضوعية او الشكلية لثبوت دين
الضريبة في ذمة المكلف فإن الأمر يتطلب معرفة فيما اذا كان
يشترط في الدخل الخاضع للضريبة ان يكون مقبوضا من قبل المكلف
فعلا او انه يكفي ان يكون مستحقا ؟

(١) انظر: المادة (١١١) من الدستور الاردني لسنة ١٩٥٢ .

الطرح الاول : نشوء دين الضريبة على الدخل الخاضع في ذمة

المكلف.

لقد اختلف الفقه في تحديد متى ينشأ دين الضريبة في ذمة المكلف بشكل عام؟ حيث ذهب جانب منهم (١) الى اعتبار أن القانون الضريبي هو الذي ينشئ هذا الدين في ذمة المكلف بمجرد تحديده للأموال والأشخاص الخاضعين للضريبة والقواعد التي تحكمها من حيث مطرحها ومعدلها وكيفية تقديرها وتحصيلها... الخ وذلك بوضعه لقواعد عامة ومجردة، فكل مكلف تنطبق عليه هذه القواعد تصبح الضريبة ديناً في ذمته وذلك قبل قيام الإدارة الضريبية باتخاذ أي إجراء إداري من شأنه تقدير الضريبة المستحقة عليه.

ألا أن جانباً آخر (٢) يرى أن انطباق القواعد العامة والمجردة الواردة في القانون الضريبي على مكلف معين من شأنها أن تجعل الواقعة المنشئة للضريبة متوفرة، ولكن دين الضريبة لا ينشأ في ذمة المكلف إلا باتخاذ جهات التقدير القرار الذي يقدر الدخل الخاضع للضريبة لهذا المكلف بالذات والضريبة المستحقة عليه، فبمجرد صدور قرار التقدير هذا يعني أن دين الضريبة قد نشأ في ذمة المكلف المعني بهذا القرار والذي يجب أن يراعى فيه القواعد العامة والمجردة كسريان تقادم الضريبة ومطرحها، ومعدلها... الخ ولت قيام الواقعة المنشئة لا ولت إصدار القرار.

(١) أحمد مدوح مرسي / الضريبة على الأرباحات علماً وعملاً / الطبعة الأولى / الجزء الأول / مطبعة فتح الله البسام / القاهرة / ١٩٤٠ / ملحق (١١).

- الدكتوران محمد طه بدوي ومحمد حمدي النشار / أصول التفرع الضريبي المعري / الطبعة الأولى / دار المعارف بمصر / القاهرة / ١٩٥٩ / ملحق (٨٥).

- الدكتور حسين خلاد / الأحكام العامة في قانون الضريبة / دار النهضة العربية / القاهرة / ١٩٦٦ / ملحق (١٥٢).

(٢) منهم: الفقيه الفرنسي Jozé الذي أبدى رأيه هذا في مقالة له عن الوالعة المذهبة للضريبة المنشورة في المجلد (٦١٤) وما بعدها من مجلة السالبة العامة والتفرع الضريبي سنة ١٩٢٧ / مشار إليه في مؤلف الدكتور حسين خلاد / الأحكام العامة في قانون الضريبة / المرجع السابق / ملحق (١٥٤).

واري أن دين ضريبة الدخل في الاردن ينشأ في ذمة المكلف بموجب احكام قانون ضريبة الدخل الساري المفعول (١) وقت تحقق الدخل الصافي له من احد او كافة مصادر دخله الخاضعة للضريبة بعد نهاية سنته المالية (٢) بدليل ان المشرع يعتبر المكلف خاضعا لضريبة الدخل قبل ان يقدم كشف التقدير الذاتي الى مكتب ضريبة الدخل المختص (٣) وقبل ان يقوم المقدّر بتدقيق هذا الكشف (٤) ولكن وجود دين الضريبة هذا في ذمة المكلف يفتقر الى الدليل والاثبات، ومقدار الضريبة يحتاج الى التعيين. وهنا تظهر الحاجة الى قرار التقدير الذي من شأنه ان يثبت اسم الشخص المكلف بالضريبة بالذات ويحدد مطرحها ومعدلها ومقدارها وتحصيلها .. الخ، وهذه الامور والتي هي من الاهمية بمكان لا تتحقق الا بصور قرار تقدير الضريبة وبعدها نستطيع القول بان الضريبة قد استحققت فعليا في ذمة المكلف ونعمل على تحصيلها سواء بالطرق العادية او بالتنفيذ الجبري وفي كلتا الحالتين لا تحصل الا اذا اصبحت قطعية .

وهنا اري اهمية قرار التقدير في تحديد مركز المكلف بالذات ازاء نشوء دين الضريبة في ذمته فعليا على الرغم من التسليم بان هذا القرار لا ينشئ اوضاعا او مراكز قانونية جديدة اطلاقا وليس له ان يزيد او ينقص شيئا منها لان هذه الاوضاع والمراكز قد نشأت بموجب احكام قانون ضريبة الدخل .

(١) انظر: الفقرات (١، ٢، ٣) من المادة (٥٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥ .

(٢) يستثنى من ذلك بعض الحالات منها حالة وجود شخص على وفك مغادرة المملكة نهائيا قبل نهاية السنة .

انظر: الفقرة (١) من المادة (٤١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥ .

(٣) انظر: الفقرة (١) من المادة (٢٦) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥ .

(٤) انظر: الفقرة (١) من المادة (٢٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥ .

الفرع الثاني: قبض المكلف لمبلغ الدخل الخاضع للضريبة .

ان دين الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الاردني ينشأ وقت تحقق الدخل الصافي في نهاية السنة المالية شم ياتي قرار التقدير ليحدد مطرح الضريبة ومقدارها وتحصيلها، فكان دين الضريبة والحالة هذه ينشأ ثم يقدر ثم يحصل، والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا المصدر هو معرفة الاساس الذي تفرض بموجبه الضريبة على الدخل فيما اذا كان مبدا قبض الدخل ام مبدا استحقاقه ؟

اولا : قواعد تحديد الدخل الخاضع للضريبة (١).

القاعدة الاولى: قاعدة الدخل المكتسب او المستحق (مبدا الاستحقاق).

بناء على احكام هذه القاعدة يتم اخذ كافة الدخول التي استحققت للمكلف خلال فترة زمنية معينة غالبا ما تكون سنة ولايهم فيما اذا كانت هذه الدخول قد تم تحصيلها كليا او جزئيا واذا حصل المكلف على دخل يخص سنة لاحقة استبعد هذا الدخل من دخول السنة مدار التقدير، وبالمقابل يتم بموجب احكام هذه القاعدة تنزيل كافة المصاريف والنفقات الانتاجية التي انفلتت او استحققت في سبيل انتاج الدخل الاجمالي للسنة مدار التقدير سواء كانت هذه المصاريف قد دفعت كليا او جزئيا بمعنى ان بعضها مازال مستحقا :

(١) انظر :

- الدكتورين دولا ر علي ومحمد حمدي النشار/درامات في الضريبة على ارباح المهن الحرة/ الطبعة الاولى

/مكتبة النهضة المصرية/القاهرة / ١٩٥٤ / ملحق (١٨٩) وما بعدها.

- الدكتورين محمد طه بدوي ومحمد حمدي النشار/امول التوزيع الضريبي المصري / المرجع السابق/ملحق (٨٤٨)

وما بعدها.

وقد جرى العرف على تطبيق هذه القاعدة عند تقدير دخل الاعمال التجارية والصناعية بشكل عام لان التجارة تقوم اساسا على الثقة فكل ما يستحق للتجار يعتبر في حكم المقبوض ولم يجر العرف في علم المحاسبة على تطبيق هذه القاعدة عند تحديد دخل المهن الحرة وغيرها من مصادر الدخل الاخرى.

القاعدة الثانية : قاعدة الدخل النقدي (مبدأ القبض).

بناء على احكام هذه القاعدة يتم اخذ الدخول النقدية التي قبضها المكلف فعلا خلال مدة زمنية معينة في الغالب ما تكون سنة، حتى ولو كانت هذه الدخول تتعلق باعمال قام بها المكلف قبل بداية هذه المدة او كانت تتعلق بعمليات لم تتم بعد كلياً او جزئياً خلال تلك المدة.

وبذلك تخرج الدخول المستحقة التي لم يقبضها المكلف من نطاق دخول هذه المدة وتحسب الدخول المقبوضة مقدماً ضمنها.

وبالمقابل يتم بموجب احكام هذه القاعدة تنزيل النفقات الانتاجية التي انفقته في سبيل انتاج الدخل فعلاً وبالتالي تستبعد المصروفات المستحقة، واذا دفع المكلف مصروفات مقدماً تتعلق بسنة لاحقة اخذت هذه المصروفات بعين الاعتبار في السنة التي دفعت فيها.

وقد جرى العرف على تطبيق هذه القاعدة عند تقدير دخل الاعمال التجارية والصناعية البسيطة التي تتعامل بالنقد اساساً كما وتطبق عند تقدير دخل اصحاب المهن الحرة الذين يتعاملون بالنقد ايضاً.

القاعدة الثالثة : وهي قاعدة وسط بين قاعدة الربح المكتسب وقاعدة الربح النقدي.

بناء على احكام هذه القاعدة تحدد الدخول الخاضعة للضريبة اعتماداً على الاسس التالية :-

١ - يؤخذ بعين الاعتبار عند تقدير دخل المكف لسنة معينة كافة المبالغ التي قبضها في هذه السنة شريطة أن تكون مقابل أعمال أدت بالفعل سواء في هذه السنة أو في سنة سابقة لها، أما إذا كانت هذه المبالغ لم تقبض بعد أو كانت مقابل أعمال لم يتم القيام بها بعد فيجب استبعادها من دخول تلك السنة.

٢ - تؤخذ بعين الاعتبار كافة النفقات الانتاجية المتعلقة بسنة معينة سواء كانت قد دفعت أو لم يتم دفعها بعد كما هو عليه الحال عند تقدير الدخل على أساس قاعدة الربح المكتسب. وأما النفقات الانتاجية المدفوعة مقدما فيتم استبعادها من ضمن نفقات هذه السنة.

وقد جرى العرف على تطبيق هذه القاعدة عند تحديد دخول اصحاب المهن الحرة غير التجارية لأن طبيعة العمليات التي يقومون بها والظروف المحيطة بتلك المهن تختلف عن طبيعة العمليات التجارية وظروف التجارة، فالأعمال التجارية تقوم أساسا على الثقة والديون المستحقة لصالح التجار تعتز في حكم المقبوضة ويمكن استخدامها في الدفع عن طريق تحويلها للغير وإذا كانت هذه الديون على شكل كمبيالات أو سندات اذنية فيمكن خصمها في البنوك والحصول على قيمتها نقدا فضلا عن أن هذه الديون يمكن اثباتها بكافة طرق الاثبات وتتخذ اجراءات شديدة ضد كل تاجر يتوقف عن دفع ديونه. أما اصحاب المهن الحرة فتمنعهم تقاليد المهنة من المطالبة بديونهم بالطرق القانونية التي يتبعها التجار وتلغي هذه التقاليد بعدم اللجوء الى القضاء والاحتكام الى النقابة التابع لها صاحب المهنة لتتخذ من جانبها الاجراءات اللازمة (١).

(١) الدكتوران محمد طه بدوي ومحمد دمدي الذنار/ اصول التشريع الفريبي المصري/ المربع السابق/ معة (٨٥٢).

ثانيا: موقف المشرع من قبض الدخل الخاضع للضريبة .

لم يبين المشرع في قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ مراحة القاعدة الواجب اتباعها في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ولمعرفة هذه القاعدة لابد من اللجوء الى الاستنتاج من واقع النصوص القانونية ومن اجتهاد القضاء الضريبي وذلك على النحو التالي:

١ - النصوص القانونية .

(١) لقد اشارت الفقرة ١ من المادة ٥ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ الى ان الضريبة تفرض على الدخل الخاضع للضريبة الذي جناه اي شخص او تاتي عن اي سنة بعد انتهائها ولو انقطع مصدر الدخل خلالها، وهذا يعني ان الدخل الخاضع للضريبة الذي يتأتى للمكلف خلال سنة ما ، (والتي تسمى سنة تحقق الدخل) يجري تقديره وربط الضريبة المستحقة عليه وتحصيله في السنة التالية لسنة تحققه .

ويلاحظ مما سبق ان الضريبة المستحقة تحصل من المكلف دون الاشارة الى ضرورة قبض الدخل من قبله . ولكن يلاحظ من بعض النصوص الاخرى (١) بان الضريبة تفرض على بعض الدخول قبل ان يقبضها المكلف بل وهي ما زالت مستحقة له هي ذمة الغير .

وبناء عليه ارى ما يراه البعض (٢) بان عدم استلام المكلف لدخله لا يحول دون تحصيل الضريبة منه ما دام ان هذا الدخل قد أصبح متحققا فعلا والدخل يتحقق فعلا عندما ينفصل عن مصدره ، ويصبح تحت تصرف صاحبه .

(١) نعت الفقرة (٢) من المادة (١٨) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ على انه يترتب على كل شخص حين دفعه دخلا غير معفي من الضريبة لختم غير مقيم مباشرة او بالوكالة ان يختم من هذا الدخل ١٠٪ وان يدفع المبلغ المنعوم الى دائره ضريبة الدخل....
- نعت الفقرة (١) من المادة (١٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ على انه يترتب على كل شخص مسؤول عن دفع راتب او اجر او.... غير معفاء من الضريبة ان يختم منها عند دفعها الضريبة المقررة.... وان يقوم بدفع هذه المبالغ فوريا الى دائره ضريبة الدخل.
(٢) الدكتور صالح يوسف عبيد / ضريبة الدخل في العراق / رسالة دكتوراة مقدمة الى كلية الحقوق/جامعة القاهرة/ ١٩٩٥ / ملحق (٥٨٠).

(٢) ألزمت المادة ٣ من تعليمات مسك الحسابات رقم ٧ لسنة ١٩٨٥ (١) الأشخاص العاملين لحسابهم من الفئات التالية (١) أطباء ، المهندسون ، المحامون ، مدققو الحسابات ... الخ) أن يقوموا على الأقل بمسك حسابات للايرادات الملقبوضة والمصروفات المدفوعة خلال السنة .

مما سبق أرى أن المشرع يأخذ كقاعدة عامة في تحديد الدخل الخاضع للضريبة بقاعدة الربح المكتسب ولكنه استثناء يأخذ بقاعدة الربح النقدي في تقدير دخل أصحاب المهن الحرة غير التجارية ولكنه يأخذ بهذا الاستثناء في أضيق الحدود بدليل أنه اشترط أن يحتفظ هؤلاء المكلفون بمسك حسابات للايرادات الملقبوضة والمصروفات المدفوعة خلال السنة على الأقل .

٢ - اجتهاد القضاء الضريبي.

لقد أخذت محكمة استئناف ضريبة الدخل بهذا الاتجاه ويمكن اعطاء مثال على ذلك في قرارها رقم ٩٨٧/٦٩٩ (٢) والذي جاء فيه مايلي "وحيث أن المبالغ المحجوزة قد تحللت فعلا خلال كل سنة من سنتي التقدير موضوع البحث مقابل أعمال تم انجازها فانها تعتبر والحالة هذه دخلا خاضعا للضريبة خلال هاتين السنتين . يجب محاسبة المكلف عنها بغض النظر عن كونها قد دفعت له أو لم تدفع مادام أن العبرة في تحقق الضريبة هو تاريخ استحقاق الأرباح وليس تاريخ دفعها" .

(١) المادة بالامتناع إلى أحكام الفقرة (١) من المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

المنشورة في المجلد (١٧٧٤) من العدد (٢٢٥٤) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٥/١١/١٦ .

(٢) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (٩٨٧/٦٩٩) الصادر بتاريخ ١٩٨٧/٧/١٦ ، من القرارات المجمعة لدى

هذا وقد أخذت محكمة التمييز (١) هي الأخرى بهذا الاتجاه عندما قررت بأن الاجتهاد مستقر على أن ضريبة الدخل تفرض على دخل المكلف الذي تحقق في سنة الضريبة وليس على الدخل الذي قبضه المكلف فقط. إلا أنها عادت واستثنت في قرارها رقم ٩٠/٥٥٥ (٢) فواشد الاستملاك من هذه القاعدة واعتبرتها غير خاضعة للضريبة إلا في سنة قبضها وقد جاء فيه مايلي "تقضي القاعدة بأن الضريبة تفرض على الدخل في سنة الاستحقاق إلا أن هذه القاعدة يتعذر تطبيقها بالنسبة للدخل من فواشد الاستملاك المقررة في قوانين الاستملاك المتعاقبة لأن الفواشد تكون غرضاً للتسويات أو التنازل عنها أو رفض استيفائها من قبل العديد من أصحاب الاستحقاق تحت تأثير معتقدات دينية تقول بأنها مال حرام وعليه فلا يجوز فرض الضريبة على فواشد الاستملاك إلا في سنة القبض".

وإرى كما يرى جانب من الفقة (٢) أن هذا الاستثناء أمر منتقد لما فيه من الضرر على الخزينة العامة لأنّه يمكن المكلف من تأجيل دفع الضريبة حسب مشيئته بتأجيل قبض هذه الفواشد لفترة طويلة من الزمن بهدف عرقلة وتأخير تحصيل الضريبة منها.

المطلب الثاني: النتائج المحترقة على قيام الواقعة المنشئة للضريبة.

إن الواقعة المنشئة للضريبة على الدخل هي الحدث الذي بوقوعه تستحق الضريبة في ذمة المكلف بها لمصالح الخزينة العامة، ولتحديد هذه الواقعة أهمية كبرى إذ يترتب على تحديدها معرفة الكثير من المسائل الضريبية واجبة التطبيق ومن أهم هذه المسائل ما يلي :-

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١١) في القضية رقم (٨٩/٤٥٧) الصادر بتاريخ ١٩٨٩/٦/٨ .
من القرارات المبيحة لدى الباحث.

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٩٠/٥٥٥) الصادر بتاريخ ١٩٩٠/١١/٢١ المنفرد في المدة (٢٠٢٢) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٩١ .

(٣) - الدكتور صالح يومر عجينة / ضريبة الدخل في العراق / المرجع السابق / ملحق (٥٨١)
- الدكتور عادل الدياري / الضريبة على الدخل العام / المرجع السابق / ملحق (١١٤).

١ - عند قيام الواقعة المنشئة يتحدد نطاق سريان الضريبة على الدخل سواء من حيث الأشخاص أو من حيث الأموال بحيث أن تغيير الجنسية أو الإقامة أو الموطن أو نقل المال الخاضع للضريبة إلى خارج الدولة أو ادخاله إليها لا يغير من الأمر شيئاً ما دامت هذه الأموال تخضع للضريبة ولقد حدثت الواقعة المنشئة (١).

٢ - عند قيام الواقعة المنشئة يتم تحديد مطروح الضريبة، ومعدلها، وملاذرها، وتحصيلها بموجب أحكام القانون النافذ المفعول وقتها وذلك في حالة صدور قانون ضريبة دخل جديد يلغي أو يعدل في هذه المسائل إلا إذا أراد المشرع خلاف ذلك. وقد أحسن المشرع الأردني صنعا بالنص صراحة على ضرورة فرض وتحصيل الضريبة عن كل سنة وفلا للقانون ضريبة الدخل النافذ المفعول في تلك السنة والتعديلات التي طرأت عليه قبل سريان أحكام القانون اللاحق (٢).

٣ - عند قيام الواقعة المنشئة للضريبة يبدأ سريان مدة تقادم دين الضريبة والتي يسقط بعدها حق الخزينة في استيفاء الضريبة، وكذلك يبدأ سريان مدة التقادم المسقط لحق المكلّف في المطالبة باسترداد مبلغ الضريبة المتحصل منه والتي يزيد عن المقدار الصحيح المستحق عليه ما لم ينص قانون ضريبة الدخل على خلاف ذلك في كلا الحالتين المشار إليهما.

(١) الدكتور عادل الدياري / الضريبة على الدخل العام / المرجع السابق / صفحة (١١٥).

(٢) انظر الفقرات (أ، ب، ج) من المادة (٥٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥، ونجدد الإشارة إلى أن العمل بقانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٢٤ لسنة ١٩٨٢ قد تم في ١٩٨٢/١٠/١ ولقد نصت المادة ٥٢ منه صراحة على أن لا يحاسب المكلّف عن أي معدر جديد للدخل إلا بعد سريان هذا القانون. وذلك استجابة للمساعدة العامة للواقعة المنشئة للضريبة ولكنه استثناء قرر أن يستفيد المكلّف من جميع الاعفاءات والتخفيضات التي يعتد بها وأن يطبق على دخله معدل الضريبة المذكور عليها في هذا القانون اعتباراً من ١٩٨٢/١/١.

وتجدر الإشارة الى ان ضريبة الدخل المستحقة هي ذمة المكلف لصالح الخزينة بعد أن تصبح ضريبة قطعية وفق القانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ لا تسقط بالتقادم وكذلك الحال فإن حق المكلف باسترداد المبلغ الزائد عن مقدار الضريبة الصحيح لا يسقط بالتقادم ايضا. (١)

الطرح الاول: سريان التقادم على حق الدولة في فرض الضريبة على الدخل الخاضع.

المقصود بالتقادم في هذه الحالة هو مرور مدة زمنية معينة يسقط بعدها حق وزير المالية او الموظف المفوض من قبله أو مقدر ضريبة الدخل حسب مقتضى الحال في فرض الضريبة على دخل كان يجب ان يكون خاضعا لها. وقد حدد المشرع هذه المدة للتقادم سواء بالنسبة للوزير او بالنسبة للمقدر.

اولا: سريان التقادم على حق وزير المالية او الموظف المفوض من قبله في فرض الضريبة.

فقد يحصل ان يتحقق لأحد المكلفين دخل ما في سنة معينة مما كان يجب اخضاعه للضريبة في تلك السنة الا ان مقدار ضريبة الدخل لم يأخذه بعين الاعتبار عندما اتخذ قرار تلك السنة سواء في مرحلة التقدير الذاتي (٢) أو في مرحلتي التقدير الإداري (الاولى (٢) او الاعتراضي (١)) اما بسبب اهماله أو بسبب عدم علمه به أو لأي سبب آخر حيث اجاز قانون ضريبة الدخل (٥) لوزير المالية او الموظف المفوض من قبله خطيا خلال السنة أو خلال اربع سنوات من انتهاء السنة التي جرى خلالها تقديم كشف التقدير الذاتي أو تبليغ اشعارات قرار التقدير المتخذ ان يعيد النظر في كشف التقدير الذاتي أو بأي اجراءات اتخذها المقدر لمحاسبة المكلف المعني عن هذا الدخل بما في ذلك محاسبته عن أي

(١) انظر: الفقرة (١) من المادة (١١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥ .
(٢) انظر: الفقرة (١) من المادة (٢٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥ .
(٣) انظر: المادة (٢٠) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥ .
(٤) انظر: المادة (٢١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥ بكافة فرائدها .
(٥) انظر: الفقرة (١) من المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥ .

مصدر دخل لم يكن من الامور والوقائع التي فصلت فيها المحكمة من حيث الموضوع عندما عرض ذلك التقدير عليها عن طريق الاستئناف او التمييز. (١)

الا ان المسالة التي اشارت الاهتمام في هذا المجال في بداية الامر هي مسالة تعيين بداية مدة الاربع سنوات لانها كانت مجالاً للمنازعات بين المقيدين والمكلفين والتي ادت بدورها الى اختلاف وجهات نظر القضاء في هذا الموضوع (٢) الا ان محكمة التمييز (٣) قد حسمت هذا الامر ولقد استقرت على اجتهادها عندما عينت انتهاء سنة التقدير ميعاداً لبدء الاربع سنوات التي يجوز للوزير او الموظف المفوض من قبله خطياً اعادة النظر في اجراءات التقدير المتعلقة باية سنة تقدير وان ذلك يجب ان يتم خلال اربع سنوات تالية لها على ان لا يمارس الوزير او الموظف المناب عنه هذه الصلاحية الا بعد ان يكون المقيدر قد عين الضريبة باسعار تبليغ للمكلف اما قبل تعيين الضريبة فلا يحق له ذلك .

وامعانا من محكمة التمييز في ترسيخ هذا الموقف فقد ذهبت في قرارها رقم ٩٢/٧٢٥ (٤) الى اعتبار مدة التقادم هذه بانها مدة سقوط ولقد جاء فيه ما يلي: "ان هذه المدة هي مدة سقوط يتوجب فيها على الموظف المناب مباشرة الاجراء والانتهاء منه خلال سنة التقدير او خلال اربع سنوات من انتهاء سنة التقدير والا اعتبر الاجراء باطلاً". وخلافاً لما استقر عليه اجتهاد محكمة التمييز في هذا الموضوع المشار اليه بان المعيار الخامس في تعيين بداية الفترة الزمنية التي يجوز للوزير او الموظف المفوض من قبله خطياً ان يعيد النظر في كشف التقدير الذاتي او

(١) انظر: الفقرة (ب) من المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥ .

(٢) لمزيداً من التكاميل انظر:

- ضمن فلاح الحاج موسى / قرار دكتور ضريبة الدخل في الاردن / المربع السابق / صفحة (١٦٠) وما بعدها .

(٣) انظر على سبيل المثال: قرار محكمة التمييز رقم (١١٤) في القضية رقم (١٩٩٠/٤١٤) الصادر بتاريخ ١٩٩٠/١٠/٢٠ من القرارات المجمعة لدى الباحة .

(٤) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١٠٠) في القضية رقم (٩٢/٧٢٥) الصادر بتاريخ ١٩٩٢/٩/٢٢ من القرارات المجمعة لدى الباحة .

بأي إجراءات اتخذها المقدّر هو تاريخ تبليغ اشعار التقدير للمكلف بمعنى أن مدة الأربع سنوات تبدأ من نهاية السنة التي تم خلالها تبليغ اشعار التقدير للمكلف. واكتفى بهذا المقدّر لأن التفصيل في هذا الموضوع يخرج بنا عن نطاق هذه الدراسة.

الفرع الثاني: سريان التقادم على حق المقدّر في فرض الضريبة على الدخل الخاضع.

إن موضوع سريان التقادم على حق المقدّر في فرض الضريبة إذا لم يرسل إلى المكلف اشعار بعدم قبول تقديره الذاتي خلال سنة واحدة من تاريخ استلام الكشف من قبل دائرة ضريبة الدخل وذلك استناداً إلى أحكام الفقرتين ١٠ب من المادة ٢٩ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ فهو موضوع التفصيل فيه خارج عن نطاق هذه الدراسة لذلك سوف اكتفى بالإشارة العابرة إلى اجتهاد جدير بالاهتمام لمحكمة استئناف ضريبة الدخل يتعلق بهذا الموضوع ورد في قرارها رقم ١٨٧٠/١٩١ (١) والذي جاء فيه ما يلي:

"إن مدة السنة الواردة بالفقرة ب من المادة (٢٩) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ هي مدة سقوط لا مدة تقادم لأن الغاية منها وجوب قيام المقدّر خلالها باستعمال الرخصة الممنوحة له بالطعن بكشف التقدير الذاتي وحسب الإجراءات الواردة بالفقرة أ من المادة المذكورة" والا سقط حقه بالطعن به وأصبح الكشف موافقاً عليه وبالتالي حجة بما ورد به تجاه المقدّر الذي لا يملك بعد ذلك نقض هذه الحجية، وتعتبر جميع إجراءاته التي يقوم بها بعد انقضاء هذه المدة باطلة".

وتجدر الإشارة إلى أن محكمة التمييز (٢) قد اقرت محكمة الاستئناف على قرارها هذا من حيث النتيجة دون البحث في التفاصيل المتعلقة بالتقادم والسقوط.

(١) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (١١/١٨٧٠) الصادر بتاريخ ١٩٩٢/١/٨، من القرارات المبيعة لدى الباحث.

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١٨) في الدفعية رقم ٩٢/٤٠ الصادر بتاريخ ١٩٩٢/٧/٢٢، من القرارات المبيعة لدى الباحث.

ألا أن محكمة التمييز (١) قد أصدرت لقرارين بعد القرار رقم ٩٨ المشار اليه سابقا تؤكد فيهما أن ارسال مقدر ضريبة الدخل مذكرة خطية بملاحظاته الى المكلف ويدعوه لحضور جلسة يحددها لمناقشته فيها يعني أنه غير موافق على ذلك الكشف عملا بأحكام المادة ١/٢٩ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ ولا يشترط أن يصدر مقدر ضريبة الدخل قراره المعدل خلال مدة سنة من استلامه لذلك الكشف وإنما عليه فقط ارسال مذكرة الحضور اليه خلال السنة. وارى أن ما جاء في اجتهاد محكمة استئناف ضريبة الدخل في قرارها رقم ٩١/١٨٧٠ المشار إليه سابقا له ما يبرره بدليل أن ارادة المشرع كانت تتجه نحو ذلك حيث جاء في الاسباب الموجبة والمذكرة الايضاحية لمشروع قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ (٢) ما يلي: " لقد اشتملت المادة ٢٩ على حكم يلغى على التراخي في تدقيق كشوف التقدير الذاتي بحيث أنه اذا لم يدقق الكشف خلال سنة من تاريخ استلامه من قبل الدائرة يعتبر أنه موافق عليه".

وحفاظا على حق مقدر ضريبة الدخل في تدقيق كشوف التقدير الذاتي ضمن مدة مناسبة مع مراعاة مبدأ استقرار المعاملات وحسما لاختلاف وجهات النظر حول هذا الموضوع الهام أرى تعديل الفقرة (ب) من المادة ٢٩ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ بحيث تنص على ما يلي:.... اذا لم يرسل الى المكلف اشعار التقدير المتضمن ضريبة الدخل المعدلة لما جاء في كشف التقدير الذاتي خلال سنتين من تاريخ استلام الكشف من قبل الدائرة فيعتبر التقدير الذاتي موافقا عليه .

(١) انظر:

- قرار محكمة التمييز رقم (١٢) في القضية رقم ٩٢/٨٦١ الصادر بتاريخ ١٠/١/١٩٩٢ .
من القرارات المبيعة لدى الباحة

- قرار محكمة التمييز رقم (٥٨) في القضية رقم ٩٢/٢٢٢ الصادر بتاريخ ٥/١/١٩٩٢ .
من القرارات المبيعة لدى الباحة.

(٢) المنشورة في المجلد (١٢) وما بعدها من ملحق الجريدة الرسمية لسنة ١٩٨٢ العدد (٢) المجلد (٢) مدقق جلد المجلس الوطني الاستشاري الثالثة المنعقدة في ١٠/٥/١٩٨٢ وتصدر الاشارة الى أن المادة (٢٩) من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٢٤) لسنة ١٩٨٢ بكافة قراراتها مطابقة تماما لنص المادة (٢٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ بكافة قراراتها.

الفصل الثاني

تحديد مطرح الضريبة على الدخل من حيث الموضوع .

يعتبر الدخل بشكل عام هو محور الضريبة على الدخل ويختلف مفهوم هذا الأخير باختلاف حقول المعرفة القانونية والمحاسبية والاقتصادية . الخ من جهة كما ويختلف موقف التشريع الضريبي منه من جهة أخرى .

المبحث الأول: تحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة .

على الرغم من الاستعمال الشاسع لمصطلح الدخل (١) إلا أن وضع تعريف له وتحديد لمفهومه كان وما يزال من الصعوبة بمكان مما أثار كثيرا من الجدل الفقهي حول هذا الموضوع ويعود ذلك الى سببين :

السبب الأول: هو اختلاف مفهوم الدخل باختلاف حقول المعرفة فمفهومه في علم الاقتصاد يختلف عن مفهومه في علم المحاسبة ومفهومه في علم المالية العامة والتشريع الضريبي يختلف عن مفهومه في تلك العلوم .

السبب الثاني: يعود لاختلاف النتائج المترتبة على مفهوم الدخل كون الأخذ بالمفهوم الواسع يعني إخضاع الكثير من مصادر الدخل للضريبة على الرغم من أن واقعها وطبيعتها لا تجعلها من المصادر التي يتوجب إخضاعها للضريبة وهذا بدوره يؤدي الى وفرة حصيلتها . بينما الأخذ بالمفهوم الضيق للدخل يعني إخضاع مصادر الدخل للضريبة متى توافرت فيها شروط معينة وهذا بدوره يؤدي الى خروج الكثير من مصادر الدخل من دائرة الإخضاع مما يؤدي الى عدم وفرة حصيلتها . لذلك يعد المفهوم المحدد للدخل ضابطا لهذه النتائج .

(١) يستخدم المشرع الكثير من المصطلحات مثل الدخل والمكاسب والأرباح دون أن يميز بينهما وكذلك الله يصير بهذا الالتباس واري أن هذه المصطلحات لغايات ضريبة الدخل على الأقل هي يحكم المترادفات لذلك سوف افرع اختلافا الراي حول هذه المصطلحات جانبيا أثناء دراستي هذه .

المطلب الأول :

المفهوم الاقتصادي والمفهوم المحاسبي للدخل الخاضع للضريبة .

ان مفهوم الدخل لدى الاقتصاديين يختلف عن مفهومه لدى المحاسبين لأن كلا منهم ينظر اليه من زاوية البحث مدار دراسته .

الفرع الأول: المفهوم الاقتصادي للدخل .

يعني المفهوم الاقتصادي للدخل بأنه عبارة عن كل منفعة او متعة ناتجة عن الثروة التي تعتبر بمثابة رأس مال منتج حتى ولو كانت هذه المنفعة او المتعة معنوية صرفة كان ينتفع الفرد باستعمال سيارته او بالسكن في منزله الخاص او يتمتع بالركوب على حصانه او بالنظر الى ازهار حديقته حيث تعد هذه المنافع والتمتع دخلا خاضعا للضريبة (١) ولقد نادى بهذا المفهوم الاقتصادي فيشر Fisher الذي يعتبر كل ثروة رأس مال ما دامت تنتج دخلا ماديا او غير مادي، فالدخل عند هذا الاقتصادي هو كل خدمة او نفع يؤتيه المال لم صاحبه (٢).

وأرى ما يراه جانب من الفقه (٢) ان المفهوم الاقتصادي للدخل لا يفيدها من الناحية العملية في مجال الضريبة ويجب استبعاده لأن الدخل لابد ان يكون شيئا ماديا اي قابلا للقياس والحساب بالنقد وخاصة اذا ما عرفنا ان الضريبة على الدخل مبلغ من المال المنقود ويجب من الدخل الذي هو كذلك مبلغ من المال المنقود .

(١) نعت الفقرة (ج) من المادة (٥) من قانون فريضة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ على ان يخضع للضريبة صافي قيمة الايجار السنوي لاية بناية او أرض مستعملة من مالكها او بالنيابة عنه او مستعملة من مشغلها دون بدل ايجار من أجل السكن...، ويجدر الاشارة الى ان هذا الدخل قد اعلى من الفريضة بموجب قانون فريضة الدخل المعدل المؤقت رقم (١٢) لسنة ١٩٧٥ المنقود في المعلقة (٢٧٢) من العدد (٢٥٤١) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٧٥/٢/١م والذي نعت المادة الاولى مده على ان يعمل به اعتبارا من ١/١/١٩٧٥م .

(٢) الدكتور عيسى محمد ابو طبل / الفريضة العامة على الدخل وعازها واسم تحديده / دار الثقافة العربية / القاهرة / ١٩٨٥م معلقة (١٠٤).

(٣) الدكتور محمد عبدالله العربي / موارد الدولة / الطبعة الثانية / الجزء الاول / ١٩٥٠م معلقة (٢٠٠).
مشار إليه في مؤلف الدكتور عيسى محمد ابو طبل / الفريضة العامة على الدخل / المرجع السابق / معلقة (١٠٥).

الفرع الثاني: المفهوم المحاسبي للدخل .

يمكن تحديد مفهوم الدخل فسي الفكر المحاسبي على أساس نظريتين اثنتين هما نظرية حساب الاستثمار ونظرية الميزانية . (١)

أولاً : نظرية حساب الاستثمار .

وتقابل هذه النظرية نظرية المصدر أو المنبع لدى علماء القانون المالي والتشريع الضريبي وطبقاً لهذه النظرية يتم تحديد الربح بالطرق بين الإيرادات الاجمالية والنفقات والمصروفات التي انطقت في سبيل الحصول على هذه الإيرادات، فمعنى الربح هنا يتفق مع مفهوم الدخل بمعناه الفني الدقيق وتتوافر فيه صفاته من الدورية في السطاء واستمرار المصدر، والعمل على صيانة هذا المصدر مما يجعل الضريبة تفرض على الدخل دون رأس المال .

ثانياً : نظرية الميزانية .

وتقابل هذه النظرية نظرية الاشراء لدى علماء القانون المالي والتشريع الضريبي وطبقاً لهذه النظرية يتم تحديد الربح بالطرق بين قيمة صافي الاصول في آخر الفترة الزمنية وصافي قيمتها في بداية هذه الفترة ، فمعنى الربح هنا أوسع وأشمل مدى من مفهومه وفقاً لنظرية حساب الاستثمار لأن نتيجة عمليات المشروع في ظل نظرية الميزانية لا تقتصر فقط على الطرق بين الإيرادات الاجمالية والمصروفات بل تشمل ايضاً الزيادة أو النقص الذي طرأ على قيمة الاصول وعناصر رأس المال .

وبناء عليه فإن نظرية الميزانية تأخذ بمفهوم أكثر اتساعاً في تحديد مفهوم الدخل لتشمل الارباح والخسائر العادية والعرضية والراسمالية معاً .

(١) الدكتور خالد الخطيب / الضريبة على الدخل امور معاصرتها في الاردن / زهران للنشر والتوزيع / عمان / ١٩٩٢
معداً (١١٩) وما بعدها .

المطلب الثاني: المفهوم القانوني للدخل.

ان النص التشريعي في قانون ضريبة الدخل هو احسن وسيلة لتحديد المفهوم القانوني للدخل الا ان مثل هذا التحديد يخلو في الكثير من القوانين الضريبية (١) مما يجعل مهمة ذلك تعود الى الفقه القانوني وعلي الرغم من ان فقهاء القانون الضريبي لم يتفقوا على تعريف محدد جامع مانع للدخل الا ان تحديد الدخل الواجب خضوعه للضريبة سواء في نظر التشريع او في نظر الفقه تتنازع نظريتان رئيسيتان هما نظرية المصدر او (المنبع) ونظرية زيادة القيمة الايجابية (الاثراء).

الفرع الاول: نظرية المصدر.

وهي النظرية التقليدية والتي تشترط بعض الشروط في الدخل حتى يخضع للضريبة مما يؤدي الى تضييق نطاق دأشرة اخضاعه ، ويمكن تعريف الدخل وفقا لهذه النظرية بانه "كل شروة جديدة نقدية او قابلة للتقييم النقدي يحمل عليها المكلف بصفة دورية خلال فترة زمنية معينة يمكنه من اشباع حاجاته باستهلاكها دون مساس بمصدرها (رأس المال)" (٢). ومن هذا التعريف فان الدخل الخاص للضريبة يجب ان يتوفر فيه العناصر التالية :-

١ - عنصر وجود المنافع والخدمات. وهذا يعني وجود شروة متمثلة بمنافع وخدمات نقدية او قابلة للتقييم النقدي كالرواتب واللاجور وقد تكون في صورة منافع وخدمات عينية ولكنها قابلة للتقييم النقدي كسكنى المكلف لمنزله حيث يعتبر قيمة الايجار السنوي لمثل هذا المنزل دخلا نقديا له ، وفي الحقيقة ان شرط كون المنافع والخدمات نقدية او قابلة للتقييم النقدي حتى تعتبر من الدخول الخاضعة للضريبة جاء استجابة لاهم صفة للضريبة باعتبارها مبلغا من المال.

(١) يمكن اعطاء مثالين على ذلك في ان الفرع الضريبي في كل من بريطانيا وفرنسا لم يضع تعريفا مدهدا للدخل الخاضع للضريبة. انظر في هذا المجال:

- الدكتور عبد الكريم صادق بركات وحامد عبد المييد دراز وعلي عباس عياد / درامات في النظم الضريبية / مؤسسة شباب الجامعة / الاسكندرية / ١٩٧٥ / ملحق (١٩٢) وملحق (٢٢١).

(٢) الدكتور يونس البطريق / النظم الضريبية / الدار الجامعية للطباعة والنشر / بيروت / ١٩٨٢ / ملحق (١٠٩) وما بعدها.

وتجدر الإشارة هنا الى "ان الدولة الحديثة تميل الى حصر الضريبة بالتأدية النقدية باعتبارها اسهل فرضا وجباية وتصرفا الا ان هذا لا يمنع من لجوء الدولة استثناء الى ضريبة يؤديها المكلفون عينا" (١).

واري ان الضريبة يغلب عليها انها نقدية حتى في حالة تأديتها عينا كون العين تباع للاخرين بالنقد ويسودع هذا النقد في خزينة الدولة. وبالمفهوم المخالف فان المنافع والخدمات غير النقدية والتي لا تقدر بالنقود لا تعتبر من الدخول الخاضعة للضريبة.

٢ - عنصر الدورية او احتمال الدورية. بمعنى ان يحصل المكلف على هذه المنافع والخدمات بصورة تتجدد في فترات دورية او على الاقل ان تكون قابلة للتجديد، فالدورية هي العطاء هي من اهم الصفات المميزة للدخل الخاضع للضريبة والمستمدة من طبيعته الخاصة باعتباره (موردا او نفعا يتوالى في ادوار متعاقبة) كما لاجرة تدفع الى مالك العقار المؤجر في كل استحقاق او الراتب يتقاضاه الموظف كل شهر... الخ وبناء عليه فلا يعتبر دخلا خاضعا للضريبة وفقا لهذه النظرية اية خدمات او منافع يحصل عليها المكلف بصورة عرضية وفي اوقات غير منتظمة فالاموال الناتجة عن زيادة قيمة راس المال والتركات والهبات وجوائز اليانصيب وذلك لان الحصول عليها يتم بصورة غير دورية. (٢)

٣ - عنصر الفترة الزمنية. حيث يجب ان يتحقق الدخل في فترة زمنية معينة حتى يخضع للضريبة سواء اكانت هذه الفترة اسبوعا او شهرا او سنة الا ان المدة التي اتخذتها كل تشريعات الدول الحديثة لحساب الدخل الخاضع للضريبة هي السنة الميلادية وهي اما سنة تقويمية تبدأ من اول كانون

(١) استاذنا الدكتور رفيد الدقر/علم المالية/المرجع السابق/ملحة (١٩).
(٢) الدكتور عبد العال المكيان/علم المالية العامة/الطبعة الثانية/الجزء الاول/ مطبعة الارفاد
بغداد / ١٩٩٩ / ملحة (٢٢٢).

الثاني وتنتهي في آخر كانون أول من السنة نفسها أو سنة مالية متداخلة مدتها اثنا عشر شهرا (١). وتعتبر الفترة الزمنية من أهم العناصر التي تميز الدخل عن رأس المال، فـرأس المال هو الثروة المتجمعة منظورا إليها في لحظة معينة أما الدخل فهو الثروة المنبعثة في خلال مدة معينة فإذا ادخرت هذه الثروة تحولت إلى رأس مال (٢).

٤ - عنصر ثبات المصدر. لما كان الدخل هو الثروة المتمثلة بمنافع وخدمات نقدية أو قابلة للتقييم النقدي تتجدد في فترات دورية أو تحتل ذلك التجديد فلا بد وأن يكون المصدر الذي ينبعث منه هذا الدخل مستمرا ودائما بمعنى أنه لا ينتهي بمجرد انتاجه أول مرة وهذا المصدر المستمر قد يكون ماديا كالعقار المؤجر وقد يكون معنويا كالعلامات التجارية أو الموهبة الفنية أو نشاط المكلف نفسه، والثبات المقصود هنا هو الثبات النسبي وليس الثبات المطلق، وتختلف المصادر التي تنتج هذا الدخل، وهذا الأخير أما أن ينتج عن رأس المال وحده كالعقارات وهو أكثر مصادر الدخل ثباتا أو ينتج عن رأس المال والعمل معا كالتجارة والصناعة فدرجة ثباته متوسطة، أو ينتج عن العمل وحده كالرواتب والاجور وهو الأقل مصادر الدخل ثباتا كونه ينتهي بعمر الفرد.

٥ - عنصر استغلال وصيانة مصدر الدخل. بمعنى أن هذا الأخير حتى يبقى مستمرا في انتاج ثماره لابد من المحافظة عليه وذلك بصيانتة واستغلاله باستمرار فالعقار المؤجر حتى يبقى ينتج دخلا لابد من صيانة وتمليح ما تلف منه، فالمتجر أو المصنع، إنما يعطي دخلا مستمرا إذا استغل وانفق عليه النفقات التي تتلاءم مع الغاية من وجوده وبالتالي يجب استبعادها من الدخل عند الحصول عليه كونه المصدر يفنى

(١) نعت المادة (١) من قانون فريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ على أنه يعمل بهذا القانون باستثناء ما نص عليه بخلاف ذلك اعتبارا من ١/٤/١٩٦٥ بمعنى أن السنة تبدأ في ١/١/١٩٦٥ وتنتهي في ٣١/٣/١٩٦٦.

(٢) الدكتوران محمد طه بدوي ومحمد حمدي النشار/أصول الذريعة الفريبي المصري/المرجع السابق/صفحة (٢٢٩) وما بعدها.

تدريجيا اثناء عملية الاستغلال لذلك يجب تعهده بالصيانة والاصلاح لضمان بقاء الدورية فمثلا تقل القدرة الانتاجية لالات المصنع وعدده تدريجيا كلما استخدمناها في الانتاج حتى تعجز في النهاية وتصبح عديمة القيمة لذلك "يجب ان يحجز من دخل المصنع جزءا معيناً حتى يتجمع عند فناء الالات القديمة المال الكافي لاستبدالها بالالات جديدة". (١)

ومن هنا نلاحظ ان رأس المال ما هو الا الثروة التي يملكها المكلّف في فترة زمنية معينة وان الدخل ما هو الا الثروة الجديدة المتولدة من رأس المال خلال هذه الفترة.

الفرع الثاني: نظرية الاثراء.

وهي النظرية الحديثة والتي لا تشترط في الدخل حتى يخضع للضريبة توافر الشروط التي تشترطها نظرية المصدر او (المنبع) مما يؤدي الى اتساع نطاق دائرة اخضاع الكثير من الدخول للضريبة، وبموجب هذه النظرية يمكن تعريف الدخل بأنه :

"الفرق في القيمة النقدية لقوة الشخص الاقتصادية بين تاريخين معينين، فكل زيادة بين القيمة النقدية في بداية هذه الفترة ونهايتها يعتبر دخلاً بما في ذلك كافة الارباح الرأسمالية التي حصل عليها الشخص خلال هذه الفترة". (٢)

وبناء على ذلك فان المنافع والخدمات النقدية او القابلة للتقييم النقدي التي حصل عليها المكلّف في خلال فترة محددة من الزمن يعتبر دخلاً خاضعاً للضريبة مهما كان مصدرها سواء كان رأس مال أو عمل أو مختلطاً وسواء كانت هذه المنافع والخدمات بصورة دورية ومنتظمة ام كانت بصورة عرضية .

(١) الدكتوران محمد طه بدوي ومحمد حدي الزغار / امول التفريع الفريبي المصري/ المرجع السابق / ملدة (١٢١).

(٢) الدكتور يونم البطريق/ النظم الفريبية/ المرجع السابق/ ملدة (١٠٩) .

وتعتبر وفلا لهذه النظرية الدخول الراسمالية والدخول العرضية المتتاتية من القمار، المراهنات، اليانصيب، الارث، الوصية، الهبة، الوقف... الخ من الدخول الخاضعة للضريبة.

ويذهب جانب من الفلكة (١) من اصحاب هذه النظرية مذهب المغالاة فيروا ان ارتفاع قيمة الاصول الراسمالية يعتبر من قبيل الدخول التي تخضع للضريبة بصرف النظر عما اذا كانت الزيادة قد تحققت وانفصلت فعلا عن رأس المال بالبيع أو لم تتحقق وتنفصل بعد، وتطبيقا لذلك اذا ارتفعت قيمة آلات المصنع خضعت هذه الزيادة لضريبة الدخل حتى لو احتفظ صاحب المصنع بهذه الآلات ولم يطم ببيعها.

ويرى جانب آخر من الفلكة (٢) خلاف ذلك حيث يرى ان قيمة الاصول الراسمالية مدامت غير منفصلة فانها تبقي زيادة راسمالية غير خاضعة لضريبة الدخل الا اذا تحققت انفصالها نهائيا بالبيع، وتطبيقا لذلك فإن الزيادة التي طرات على آلات المصنع تخضع لضريبة الدخل اذا بيعت.

وبناء عليه فان الأرباح الراسمالية التي تخضع لضريبة الدخل هي الأرباح المتحققة فعلا والتي اصبحت بيد الشخص الذي تحق له الدخل ولا يشمل تعريف الدخل الخاص للضريبة الأرباح الراسمالية غير المتحققة او الأرباح الراسمالية الناتجة عن اعادة تقييم الاصول كون هذه الأرباح لم تتحقق نتيجة عملية بيع (٢) واو يد ما يراه الجانب الثاني من الفلكة كون الزيادة هي قيمة الاصول الراسمالية ما هي الا عبارة عن أرباح دفترية مدامت انها لم تنفصل عن الأصل هذا من جهة ومن جهة أخرى فلقد تطرا ظروف تؤدي الى زوال هذه الزيادة وقد تنقص قيمة الاصول بعد ذلك وتتحقق خسارة راسمالية.

(١) منهم:

- MUSGRAVE, THE THEORY OF PUBLIC FINANCE P.165 .

-BROWNE AND ALLEN, P.P 240 - 241.

مشار اليهم في مؤلف الدكتور عادل الدياري / الفريية على الدخل العام/ المرجع السابق / ملدة (٢٠).
(٢) SBLIGMAN , STUDIES IN PUBLIC FINANCE OP, CIT PP 112-115
عبيدة / فريية الدخل في العراق/ المرجع السابق / ملدة (١٠٢).

(٢) الدكتور بوني البطريق / النظم الفريية/ المرجع السابق / ملدة (١٠٩).

ولما كانت الأرباح العرضية والأرباح الرأسمالية من أهم الدخول الخاضعة للضريبة بموجب أحكام هذه النظرية. لذلك وجدت أن اتحدث عن كلا منهما بشئ من التفصيل.

أولا : الأرباح العرضية .

ويقصد بالأرباح العرضية "كل ربح يحصل عليه المكلف من عمليات ليس من غرضه الأساسي القيام بها ولكنها ذات صلة ولو غير مباشرة بأصول منشأة المكلف وممتلكاتها أو أعمالها". (١)

ومصادر الأرباح العرضية كثيرة منها على سبيل المثال ما يلي :-

١ - التعويضات.

يتميز الفكر المحاسبي بين نوعين من التعويضات التي يمكن للمكلف الحصول عليها وهي :

أ - تعويضات يحصل عليها المكلف بسبب مباشرة نشاطه دون أن يتعلق ذلك بأصول منشأته كتعويض تقليد علاماتها التجارية المسجلة أو منافستها منافسة غير مشروعة أو عدم تنفيذ أو فسخ عقد من العقود المبرمة مع الغير وهذا النوع من التعويض يعتبر ربحا غير عادي يخضع للضريبة دون شك (٢).

ب - تعويضات يحصل عليها المكلف بموجب عقود التامين. قد يحدث أحيانا أن تتعرض الأصول (المتداولة منها والثابتة على حد سواء) التي يمتلكها المكلف لخطر ما : تلف، حريق، سرقة... الخ ويكون هذا الخطر مؤمنا ضده لدى شركة التامين، وبسبب وقوعه تقوم هذه الأخيرة بدفع مبلغ من المال للمكلف تعويضاله عن فقدان هذا الأصل ويكون مساويا للقيمة المؤمن عليها والذي قد يزيد أو يساوي أو ينقص عن القيمة الحقيقية لتلك الأصول.

(١) الدكتور ممدوح ريان/ عظمى / الوسيط في تفریع الفوائد / دار المعارف بدمر / القاهرة/ ١٩٩٩/ ملحق (٤١١) وما بعدها.

(٢) محمد علي شحاته/ المحاسبة الضريبية عن فريدة الأرباح التجارية والصناعية في التفریع المعري / ملحق (٥٨) مشار إليه في مؤلف الدكتور سالم محمد سلمان المفلح / كسابيل الدخل في التفریع الضريبي الأردني/ رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق / جامعة عين شمس / القاهرة / ١٩٩٠م. ملحق (٧٩).

والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا الصدد هو فيما اذا كان هذا التعويض يخضع للضريبة ام لا ؟ وللاجابة على هذا السؤال افرق بين حالتين :-

الحالة الاولى: اذا كانت الاصول المؤمن عليها متداولة كالبيع والمشتراة .

فان الفرق الحاصل بين المبلغ المدفوع للمكلف من شركة التأمين وبين تكلفة الاصول المتداولة المؤمن عليها عندما تعرضت للخطر المؤمن ضده اذا كان بالزيادة فإنه يعتبر ربحا عارضا ويخضع للضريبة ، وبالمقابل اذا كان بالنقص اعتبر خسارة قابلة للتنزيل من الدخل الخاضع للضريبة .

وتجدر الاشارة الى ان اقساط التأمين المدفوعة من المكلف لشركة التأمين تنزل من ضمن النفقات الانتاجية .

الحالة الثانية : اذا كانت الاصول المؤمن عليها ثابتة كالالات والاجهزة ووسائط النقل .

ففي هذه الحالة يجب ان نميز فيما اذا كانت هذه الاصول قد استهلكت نهائيا قبل ان تتعرض للخطر، فإن مبلغ التعويض الذي يتقاضاه المكلف يخضع للضريبة بالكامل، أما اذا لم تستهلك هذه الاصول بالكامل فلا يخضع للضريبة الا الفرق ما بين مبلغ التعويض الملبوض والقيمة الدفترية للعنصر التالف. (١)

٢ - ارباح اليانصيب.

الاصل ان تفرض الضريبة على الارباح التي تتأتى للمكلف من اليانصيب وارى ان هذه الارباح من اولى فروع رأس المال بان تكون خاضعة لضريبة الدخل كون المكلف قد حصل عليها عن طريق الحظ والمصدفة ولم يبذل في ذلك اي جهد يذكر لذلك سوف لا يشعر بعبثها اطلاقا، كما وانها سهلة الجباية اذ يمكن تحصيلها لدى المنبع حيث يلزم بهذه المهمة الشخص المسؤول

(١) انظر: ربيع الاختيار / الضريبة على الدخل اموال محاسبها وتدللها / الطبعة الثانية / الجزء الاول / دمشق ١٩٦٥ / ملحق (١٢١).

عن دفع الجائزة بحيث يكلف بالالتطاع الضريبة المستحقة قبل دفعها لصاحبها ويقوم بعد ذلك بتوريدها الى الجهات المختصة. كما وان الضريبة على ارباح اليانصيب ستكون شبة صافية اذ لا توجد اية مصاريف تذكر تنفق في سبيل الحصول عليها.

وتجدر الاشارة الى ان الجاري عليه العمل في دائرة ضريبة الدخل هو اعفاء ارباح وجوائز اليانصيب في الاردن من الضريبة دون سند في القانون واثمنى على المشرع ان يخضع هذه الارباح والجوائز لضريبة الدخل للأسباب التي سبق وان اشرت اليها.

ثانيا: الارباح الراسمالية.

تعتبر الارباح الراسمالية احد انواع الدخول وتتمثل في عدة عمليات ومن اهمها :-

١ - بيع الاصول الثابتة .

٢ - اعادة تقييم الاصول الثابتة .

وفيما يلي شرح موجز لكل منهما :

١ - بيع الاصول الثابتة .

القاعدة ان الغاية من الاصول التي يملكها المكلّف هي استعمالها في سبيل انتاج الدخل وليس بلمد التصرف فيها كالبيع مثلاً ، ولكن استثناء قد يحدث ان يبيع المكلّف بعض الاصول التي يملكها اما للاستغناء عنها او استبدالها بأصول اخرى أحدث او أكثر كفاية كما ويحدث ان يبيع المكلّف كافة الاصول التي يملكها عند تصفية اعماله ، فاذا زاد الثمن المباع عن لقيمة الدفترية والتي هي عبارة عن ثمن تكلفة الاصل بعد استبعاد الاستهلاكات حتى تاريخ البيع كانت الزيادة ربحاً راسمالياً . اما اذا قل ثمن البيع عن القيمة الدفترية اعتبر الفرق خسارة راسمالية (١) وفي هذه الحالة تكون امام ارباح او خسائر حقيقية وليس وهمية .

(١) الدكتوران محمد طه بدوي . ومحمد دودي النجار / اصول التفرغ العربي الممرى / المرجع السابق/مجلد (١٩٩٠).

٢ - اعادة تقييم الاصول الثابتة .

الاصل ان المكلف لا يقوم باعادة تقييم الاصول التي يملكها مادام انها تقدر في دفاتره بثمن تكلفتها بعد استبعاد الاستهلاكات في نهاية سنته المالية ، ولكن قد يحدث ان يعيد المكلف تقييم هذه الاصول لظروف معينة من أهمها مايلي:

أ - ارتفاع لقيمة هذه الاصول ارتفاعا كبيرا بصفة نهائية ، ويستخدم المكلف هذه الزيادة في تقوية مركزه المالي.

ب - انخفاض قيمة هذه الاصول انخفاضا كبيرا بصفة نهائية الامر الذي يضطر المكلف معها الى ضرورة اظهار هذه الاصول بقيمتها الحقيقية حتى تمثل حساباته مركزه المالي بدقة .

ج - تغيير شكل الشركة القانوني عند انفصال شريك عنها او انضمام شريك جديد اليها او عند اندماجها في شركة اخرى وذلك لتحديد حصة الشريك المنفصل او المنظم في صافي الاصول وتحديد حصة الشركة عند الاندماج تحديدا يتفق مع الواقع والحقيقة .

والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا الصدد هو فيما اذا كنا في هذه الحالات امام ارباح حقيقية ام وهمية ؟ وللاجابة على هذا السؤال افرق بين حالتين:

الحالة الاولى: اذا كان الهدف من اعادة تقييم الاصول هو اظهار لقيمتها الحقيقية في حسابات المكلف نتيجة ارتفاع او انخفاض لقيمتها بصفة نهائية فإن نتيجة عملية التقييم هذه تكون عبارة عن ارباح او خسائر وهمية وليست حقيقية .

الحالة الثانية: اذا كان الهدف من اعادة تقييم الاصول هو نتيجة تغيير شكل المؤسسة (فردية كانت او شركة) القانوني فإن هذا التصرف يجعل من نتيجة عملية اعادة التقييم عبارة عن ارباح او خسائر حقيقية وليست وهمية وذلك لأن تغيير

الشركاء واندماج الشركات معا تكون مصحوبة بتصرفات قانونية يترتب عليها تصفية الشركة ، لإعادة تكييف الأصول هي في الواقع عملية بيع أصول الشركة القديمة للشركة الجديدة ، وعليه فإن هذه الأرباح والخسائر تكون ناتجة عن تصرف فعلي، واشير هنا الى اجتهاد بالاكثريه لمحكمة التمييز هي هذا المجال حيث جاء في قرارها رقم (٨٠/٦٢) (١) ما يلي: " ان الفرق بين القيمة الدفترية لمحطة عين غزال وبين قيمتها المقدرة عندما انتقلت ملكيتها من شركة الكهرباء الى سلطة الكهرباء يعتبر دخلا للشركة متأتيا لها من اعمالها التجارية " .

واري ان ما يؤخذ على هذا القرار ان المحكمة لاد جانبت الصواب مع الاحترام في تكييفها القانوني للفرق بين القيمة الدفترية للأصول وبين قيمتها الحقيقية عند التصرف باعتباره ربحا تجاريا، واتفق مع قرار المخالفة بان هذا الفرق لايتعدى كونه ربحا رأسماليا وليس ربحا تجاريا بدليل ان غايات الشركة هو توليد الطاقة الكهربائية وان امتلاكها للأصول الثابتة كان من اجل القيام بهذه الغاية وان بيعها لم يتم باختيار الشركة بل هو بيع جبري .

وتجدر الاشارة الى ان هذه المحكمة لاد صوبت هذا الاتجاه بقرارها رقم ١٠٩ (١) والذي جاء فيه ما يلي: " اما قيمة ارتفاع الحصة وهي الفرق ما بين القيمة الدفترية لهذه الحصص والقيمة حسب تقديرها بيوم البيع فلا يخضع للضريبة باعتباره ربحا رأسماليا عملا بالمادة (١١/١/٧) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ " .

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٠/٦٢) تاريخ ١٩٨٠/٧/٢٧ المنشور في العدد (١٢٨٢) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٠ .

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١٠٩) في القضية رقم ٩٢/٢٢٧ الصادر بتاريخ ١٩٩٢/٩/١٧ من القرارات المجمعة لدى الباحث.

وقد اغتبر جانب من الفقه (١) "أن إعادة تقييم شهرة المحل التجاري للشركة نتيجة دخول أو خروج بعض الشركاء منها خاضع للضريبة لأن شهرة المحل تعتبر أصلاً من أصول الشركة المعنوية".

وهو ما ذهبت اليه محكمة التمييز في قرارها رقم ٨١/٦١١ (٢) والذي جاء فيه مايلي: "إن الربح المتأتي للمكلف من بيع حصته في مال أو شركة هو في الأصل ربح رأسمالي لا يدخل في مصادر الدخل الخاضعة للضريبة... إلا إذا اشتمل الثمن على مفتاحية أو خلو أو شهرة... ذلك أن المفتاحية والخلو هي من مصادر الدخل الخاضعة للضريبة... وأما الشهرة فهي ربح تجاري يتجمع أثناء حياة المنشأة ويعتبر خاضعاً للضريبة".

واجتهاد محكمة التمييز هذا أخذت به محكمة استئناف ضريبة الدخل في قرارها رقم ١٩٩٠/٢١١ (٣) والذي جاء فيه ما يلي: "إن الربح الرأسمالي إذا كان نتيجة للشهرة فإنه يخضع للضريبة إذ أنه ربح تجاري أثناء حياة المؤسسة وإن بيع المكلفين لحصصهم في الشركة العادية وارتفاع سعر السهم جاء نتيجة لشهرة المؤسسة التي بقيت قائمة باسم آخر وذلك حسب نص المادة ١/١/٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥".

وعندما طعن بهذا القرار تمييزاً أيده محكمة التمييز بقرارها رقم ٩٢/٧٢٧ (٤) من حيث النتيجة ولكنها نقضته وبحق لكي تتحقق محكمة الاستئناف مما إذا كان المبلغ الذي قبضة كل واحد من المكلفين هو من حصته في بدل الشهرة أم يدخل فيه جانب من قيمة موجودات الشركة التي بيعت حسبما هي مقدرة بسعرها يوم البيع أم لا ؟.

(١) الدكتور محمود ريسان عطية / الوسيط في تشريع الضرائب / المرجع السابق / صفحة (٤٦٦) .
(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨١/٦١١) المنفرد في الملف (١٢٧٥) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٢ .
(٣) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (١٩٩٠/٢١١) الصادر بتاريخ ١٩٩٢/٤/٢٠ .
من القرارات المجمعة لدى الباحث .
(٤) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١٠٩) في اللائحة رقم (٩٢/٧٢٧) الصادر بتاريخ ١٩٩٢/٩/٢٧ .
من القرارات المجمعة لدى الباحث .

وأرى أن إخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة يحقق العدالة الاجتماعية وذلك كون الضريبة على الدخل يجب أن تكون متفلكة مع المبدأ الدستوري القاضي بضرورة مراعاة مقدرة المكلفين على دفع الضريبة بصرف النظر عما إذا كانت هذه المقدرة ناشئة عن الأرباح العادية أو العارضة أو الرأسمالية .

وفي الوقت نفسه يسمح بخمم المصروفات والخسائر الرأسمالية كون المكلف في هذه الحالة لا يتردد في قبول مبدأ خضوع أرباحه الرأسمالية للضريبة إذا كان من شأن ذلك الاعتراف بالاعباء والتكاليف الرأسمالية التي من شأنها أن تضعف من قوتة الاقتصادية .

كما وأرى أن إعفاء الأرباح الرأسمالية من الضريبة يؤدي إلى انتقال الكثير من رؤوس الأموال من الاستثمار في المشاريع الانتاجية إلى الاستثمار في مشاريع الخدمات والمصارفة وما يترتب على ذلك من نتائج سلبية على الاقتصاد القومي .

وأخيرا وليس آخرا اشارك بالرأي من يقول (١) أن الربح الرأسمالي وأن كان يعتبر دخلا لأنه يزيد في القوة الاقتصادية للمكلف ويمكنه من اشباع حاجاته إلا أن له صفات معينة تدعو إلى وضع قواعد خاصة عند إخضاع للضريبة. وتبدو هذه الصفات في ناحيتين وهما :-

الناحية الأولى: وهي أن الربح الرأسمالي ليس دوريا وأنه خلاصة سنين طويلة فإذا تحقق في سنة معينة تعرض صاحبه إلى المعدل التماعدي للضريبة في الشرائح العليا التي لم يكن ليخضع لها لو أن هذا الربح كان دوريا .

والناحية الثانية: وهي أن الأرباح والخسائر الرأسمالية زمامها في يد المكلف بحيث يمكنه تأخير تحقق هذه الأرباح بالامتناع عن التصرف في أمواله .

(١) الدكتور أحمد ثابت عويضة /مدرس الالتزام بالفناء في فريبة الارباح التجارية والمناعية/ رسالة دكتوراة مقدمة إلى كلية الحقوق /جامعة الاسكندرية/ بدون تاريخ/ ملحة (١٨٢).

ولهذه الاسباب يجب ان يعامل الربح الراسمالي معاملة خاصة تبعا لصفاته بحيث يعفى جزء منه من الضريبة وتستوفى الضريبة من الجزء الاخر حسب شرائح وفتات معينة تجنباً من اثار التصاعد ويسمح بتقسيمه على سنين معينة... الخ (١) وكل هذا ليس من الاهمية بمكان مادام ان المبدأ هو الخضاع الارباح الراسمالية للضريبة كلياً او جزئياً.

المبحث الثاني: موقف المشرع من مفهوم الدخل الخاضع للضريبة .

لم يضع المشرع في قوانين ضريبة الدخل المتعاقبة تعريفاً لمفهوم الدخل الخاضع للضريبة بالرغم من انه استعمل عبارات مختلفة للدلالة على هذا المفهوم مثل الارباح والمكاسب والبدلات الا انه لا يوجد ما يعرف تلك العبارات.

وتجدر الاشارة الى ان قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ قد اشار في الفقرة ١ من المادة ٣ منه الى ان الدخل الخاضع للضريبة هو الذي يتأتى في الاردن لأي شخص او يجنيه منه من مصادر الدخل الخاضعة للضريبة بصرف النظر عن مشروعيتها من عدمه وقد ذكرها على سبيل المثال لا الحصر، وباستعراض مصادر الدخل هذه وبتطبيق احكام ما سبق وان قيل عن نظريتي تحديد مفهوم الدخل سوف ابحت في ما يلي:

المطلب الاول:

موقف المشرع من احكام نظريتي تحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة .

ان تحديد الدخل الخاضع للضريبة سواء في نظر التشريع او في نظر الفقه تتنازع نظريتان رئيسيتان هما نظرية المصدر

(١) يمكن اطاء مثالين على ذلك فيما يلي:

ا - الفقرة (١-٧) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
ب - الفقرة (١-٨) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(المنبع) ونظرية زيادة القيمة الايجابية (الاشراء) وهنا يشور التساؤل التالي وهو ماذا عن موقف المشرع من هاتين النظريتين ؟ وهذا ما سوف اجيب عليه في الفرعين التاليين :-

الفرع الاول: موقف المشرع من احكام نظرية المصدر.

باستعراض ما سبق وان قيل عن احكام نظرية المصدر او (المنبع) ارى ان المشرع لم يأخذ بهذه النظرية بشكل مطلق حيث انه لم يراع احكامها كاملة والدليل على ذلك ما يلي :-

١ - عدم اشتراطه توافر عنصر الدورية فسي الدخل حتى يخضع للضريبة بدليل مايلي :-

١ - اعتبار الدخل المتأتي من أي معاملة او صفقة واحدة منفصلة اذا كانت بمثابة عمل او تجارة خاضعة للضريبة. (١)

ب - فرض الضريبة على الدخل الخاضع الذي جناه أي شخص او تأتي عن أي سنة بعد انتهائها ولو انقطع مصدر الدخل خلالها. (٢)

وبناء عليه ارى ان المشرع لم يراع اهم صفة من الصفات المميزة للدخل الخاضع للضريبة بموجب احكام نظرية المصدر وهذا ما اكدت عليه محكمة التمييز في قرارها رقم ١٩٧٧/٢٨٠ (٣) والذي جاء فيه مايلي: "لقد اوجبت الفقرة ١/١ من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ فرض الضريبة على المكاسب المتأتية من أي عمل او تجارة مهما كانت المدة التي جرت فيها ممارسة ذلك العمل او تلك الحرفة. ولذا فقول المكلف انه يشترط لفرض ضريبة الدخل على الايراد ان يتجدد العمل او يتكرر بصفة دورية مع بقاء المصدر ودوامه هو قول مخالف للقانون".

(١) انظر: الفقرة (١-٢) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

(٢) انظر: الفقرة (١) من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

(٣) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٢٢) في القضية رقم (١٩٧٧/٢٨٠) الصادر بتاريخ ١٩٧٧/٨/٢٤ من القرارات المجمع لدى الباحث.

وتجدر الاشارة الى ان تم الفقرة (١-١) من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ مطابقة تماما لنص الفقرة (١-١) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

٢ - اخضاعه بعضا من الأرباح الرأسمالية للضريبة .

الأصل في الأرباح الرأسمالية أنها معفاة من ضريبة الدخل اعطاء كلياً (١) إلا أن المشرع يخضع بعضاً منها للضريبة استثناء من هذا الأصل ويمكن اعطاء مثال على ذلك في اعتبار الدخل الناتج من التصرف بالعلامة التجارية أو التصميم أو براءة الاختراع أو حقوق التأليف والطبع خاضعاً لضريبة الدخل مع أنها من أصول المكلف المادية والمعنوية. (٢)

الفرع الثاني: موقف المشرع من أحكام نظرية الاثراء .

وباستعراض ما سبق وأن قيل عن أحكام نظرية الاثراء أرى أن المشرع لم يأخذ بهذه النظرية بشكل مطلق حيث أنه لم يراع أحكامها كاملة والدليل على ذلك ما يلي:

١ - أنه لم يخضع الأرباح الرأسمالية لضريبة الدخل إلا استثناء حيث أن الأصل هو اعفاء هذه الأرباح من الضريبة اعطاء كلياً كما سبق وأن اشرت وبالمقابل نص على عدم جواز تنزيل أية خسارة أو مصروفات رأسمالية من الدخل الخاضع للضريبة (٣).

٢ - أنه اشترط إجراء استهلاك الأصول الرأسمالية على أساس سعر التكلفة عند بدايته الانتاج وليس على أساس سعر السوق (٤). ويمثل سعر التكلفة ثمن شراء الأصول الرأسمالية مضافاً إليه مصاريف الشحن والتأمين والتخزين وعمولة الشراء والرسوم الجمركية والنقل الداخلي ونفقات التركيب... الخ وذلك حتى تصبح هذه الأصول جاهزة للعمل الذي اشترت من أجله . وهذا ما ذهبت إليه محكمة التمييز بقرارها رقم ٨٠/٦٢ أجله . والذي جاء فيه مايلي:

(١) انظر: الفقرة (١-١١) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٢) انظر: الفقرة (١-٨) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٣) انظر: الفقرة (ب-١) من المادة (١١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٤) انظر: الفقرة (ب) من المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٥) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٠/٦٢) الصادر بتاريخ ١٩٨٠/٧/٢٧ المنشور في الملحق (١٢٨٢) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٠ .

"ان المبالغ التي يسمح بتنزيلها عن الاستهلاك هي نسبة مئوية من كلفتها الاصلية التي دفعها المكلف، وليست نسبة من اعادة تقييم البضاعة".

٣ - اخضاع الارباح العرضية لضريبة علما بان هذه الارباح هي الامل تخضع لضريبة الدخل استنادا للقاعدة العامة والتي تلغى باخضاع ارباح او مكاسب اي مصدر آخر مالم يمنح اعطاء بشأنها بمقتضى قانون ضريبة الدخل او اي قانون آخر (١). وتعتبر الارباح التالية من الارباح العرضية الخاضعة لضريبة الدخل .

١ - بدل الخلو وبدل المفتاحية (٢).

ب - الدخل المتأتي للمكلف لأول مرة من تجارة المخدرات او لعب القمار مثلاً .

ج - التعويض الناشئ من جراء التعدي على العلامة التجارية او التصميم او براءة الاختراع او حقوق الطبع التي يمكنها المكلف وكذلك التعويض الناشئ عن عدم تنفيذ العقود المبرمة مع الغير الخ.

د - الفرق الحاصل بالزيادة بين المبلغ المدفوع للمكلف من شركة التأمين وبين تكلفة الاصول المتداولة المؤمن عليها عندما تعرضت للخطر المؤمن ضده .

وتجدر الاشارة هنا الى "ان التعويضات التي يحصل عليها المكلف من شركة التأمين مقابل هلاك اصول مؤسسته غير خاضعة لضريبة الدخل في الاردن لان هذه التعويضات لا تمثل ربحاً حققه المكلف" (٣) .

هـ - فوائد التأخير التي يحصل عليها المكلف من المدينين نتيجة تأخيرهم في سداد ما عليهم من ديون، فكل فائدة

(١) انظر: الفقرة (١-١٠) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٢) انظر: الفقرة (٢-١) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٣) الدكتور خالد الخطيب/ الضريبة على الدخل امور محابيتها في الاردن / المراجع السابق / ملحق (١٢٤) .

يحصل عليها المكلف من العملاء لقاء قيمة بفاعة لم
تسدّد نقدا تخضع لضريبة الدخل لأن هذه الفوائد تتمثل
بنشاط المكلف ومثال ذلك [١]:-

- "فوائد المبيعات بالتقسيط إذا لم ترد ضمن حساب
المبيعات كإيراد".

- "الفوائد التي يحصل عليها المكلف نتيجة حكم محكمة
أو تحكيم لمخالفة الغير بالقيام بالتزام ذي طابع له
علاقة بنشاط المكلف".

مما سبق أرى أن المشرع لم يأخذ بأحكام أي من النظريتين
وحدها بشكل مطلق لا بنظرية المصدر ولا بنظرية الاثراء وذلك
لتحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة كونه لم يأخذ بكافة
العناصر المكونة لأي منهما إلا أنه أخذ من هذه ومن تلك وحاول
أن يجمع بينهما وحسنا فعل وذلك لاختلاف مفهوم الدخل باختلاف
حلول المعرفة من جهة ومن جهة أخرى كون الضريبة تتأثر باختلاف
الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة في المجتمع.

ومع ذلك يلاحظ أنه يدور دائما في فلك نظرية المصدر ويتجه
كلما سنحت له الفرصة المناسبة نحو نظرية الاثراء. [٢]

(١) الدكتور خالد الخطيب / الضريبة على الدخل أمول مدايرتها في الأردن / المرجع السابق / صفحة (١٢٦) .

(٢) انظر على سبيل المثال:

- الفقرة (١-١١) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم ٧ لسنة ١٩٨٥ المعدلة بموجب
القانون المعدل المؤقت رقم ١٠ لسنة ١٩٨٩ والتي حاولت عدم توسيع قاعدة إعفاء الأرباح الرأسمالية من
الضريبة حيث استلكت الأرباح الناتجة عن امتياز تجارة الأراضي والعقارات من الأرباح الرأسمالية والفرن
المؤسّد عليه حقا ومن أجل هذه الفقرة بالذات أن القانون المعدل هذا قد أعلن بطلان اعتبارا من

المطلب الثاني:

موقف المشرع من مبدأ تعدد مصادر الدخل الخاضعة للضريبة ومبدأ مشروعيتها.

ان المشرع لم يضع تعريفا شاملا ومحددا للدخل الخاضع للضريبة ولكنه قسم مصادر الدخل الخاضعة للضريبة الى عدة اقسام او صور وذكر بعضا منها على سبيل المثال لا الحصر وبالمقابل لم يتطرق الى مبدأ مشروعية هذه المصادر من عدمها ولم يتطرق ايضا الى مبدأ مشروعية النفقة التي يتوجب تنزيلها من الدخل الخاضع للضريبة.

الفرع الاول: مبدأ تعدد مصادر الدخل الخاضعة للضريبة.

القاعدة العامة في قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥م ان كافة مصادر الدخل الخاضعة للضريبة ذكرت على سبيل المثال لا الحصر حيث ذكرت المادة ٣ بكافة فقراتها صور مصادر الدخل الخاضعة للضريبة الا ان المشرع لم يكتف بذلك بل اخذ بالحسبان وجود مصادر دخل اخرى لم يرد ذكرها في فقرات هذه المادة، وهي بالمقابل غير معفاة بموجب احكام هذا القانون او أي قانون آخر فجاء بالفقرة ١/١٠ من المادة ٣ المشار اليها اعلاه من اجل اخضاعها لضريبة الدخل(١) وعليه فقد جعلت هذه الفقرة من قانون ضريبة الدخل القانون العام في اخضاع كافة مصادر الدخل للضريبة، ولهذا النص العام اهمية كبيرة ان انه يدل دلالة واضحة على ان المشرع قد عدل عن قاعدة حصر الدخل الذي يخضع للضريبة في انواع معينة من مصادر الدخل(٢) واتجه الى اخضاع أي دخل آخر لم يرد عليه النص بالذات اذا ما توافرت فيه الشروط التي يخضع الدخل بموجبها للضريبة. "والواقع ان هذا النص (١) وردن هذه القاعدة في التشريع الضريبي الاردني لأول مرة في الفقرة (١-ط) من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٩٤.

(٢) تثير احكام المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (١٢) لسنة ١٩٥٤ ان مصادر الدخل الخاضعة للضريبة قد ذكرت على سبيل الحصر لا المثال.

العام قد فتح أكثر من باب للخلاف والاجتهاد (١) ومن الأمثلة التي تثار الخلاف حول السند القانوني لاختصاصها للضريبة مسألة استحقاق العامل لكامل الأجر عن المدة المعينة في العقد إذا فسخ صاحب العمل العقد قبل انقضاء مدته بلا عذر أو عيب في عمل العامل وذلك استناداً إلى أحكام المادة ٨٢٦ من القانون المدني.

ولقد تثار تساؤل حول هذا الأجر المدفوع للعامل هل يخضع لضريبة الدخل استناداً إلى أحكام الفقرة ٢/١ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ باعتباره من الرواتب والأجور أو أية فقرة أخرى أم يعتبر تعويضاً معفى من الضريبة استناداً إلى أحكام الفقرة ٨/١ من المادة ٧ من القانون المشار إليه؟ وقد عرض هذا التساؤل على الديوان الخاص بتفسير القوانين (٢) الذي حسم الأمر بقوله إن استحقاق العامل المقرر في المادة ٨٢٦ من القانون المدني هو استحقاق بسبب فسخ عقد العمل من قبل صاحب العمل، والفسخ في هذه الحالة يعني فصل العامل من العمل فإن سبب الاستحقاق هذا لا ينطبق على أي سبب من أسباب استحقاق التعويض بمقتضى المادة ٨/١/٧ من قانون ضريبة الدخل لأنه لا هو استحقاق بسبب إصابات العمل أو الوفاة ولا هو استحقاق بسبب اعتزال الخدمة لأن الاعتزال هنا هو بمعنى ترك العمل من قبل العامل وليس بمعنى الفصل من العمل، وعليه فإن هذا الاستحقاق لا يعتبر من نوع التعويض المعفى من الضريبة بموجب المادة ٨/١/٧ المشار إليها وحيث أن المعنى الاصطلاحي لكلمة وظيفة ينصرف إلى العمل الذي يقوم به الموظف المعروف في المادة الثانية من نظام الخدمة المدنية رقم (١) لسنة ١٩٨٨ وحيث أن العامل ليس موظفاً فإن ما يستحقه لا يخضع لأحكام المادة ٢/١/٣ من قانون ضريبة الدخل، وحيث أن مستحقات العامل بموجب المادة ٨٢٦ من القانون المدني هي مصدر دخل غير مشمول

(١) غيسى طهاني / الدخل الخاضع للضريبة / مقالة منشورة في مجلة المال والاقتصاد / الماددة عن دائرة ضريبة الدخل / السنة الثانية / عدد أيلول / ١٩٩٩ / صفحة (٢).

(٢) انظر: القرار رقم (٥) لسنة ١٩٩٢ المنشور في العدد (١٢٢١) من العدد (٢٨٢٤) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٩٢/٧/١.

بالبنود من (١) الى (٩) من المادة ٣ المشار اليها فإن ما ينبغي على ذلك ان هذه المستحقات تخضع لضريبة الدخل بمقتضى المادة ١٠/١/٣ من قانون ضريبة الدخل وليس بمقتضى المادة ٢/١/٣ منه طالما انها لم تستثن من هذه البنود ولم يمنح اعفاء بشأنها بمقتضى اي قانون وما ينطبق على استحقاق العوامل المشار اليه اعلاه ينطبق على التعويض الناجم عن الشرط الجزائي او العربون المنصوص عليه في العقد المبرم بين شخصين لتنفيذ التزام معين وذلك عندما يستحق لاحدهما نتيجة تراجع الشخص الاخر عن تنفيذ العقد حيث يخضع هذا المبلغ للضريبة بموجب احكام الفقرة ١٠/١ من المادة ٣ المشار اليها.

وتجدر الاشارة الى أن جانباً من الفقه (١) يشترط لاختصاص مثل هذه المبالغ للضريبة ان لا تقابل خسارة مادية او معنوية كان قد خسرها من استحق له المبلغ، وارى أن المبالغ الخاضعة للضريبة هي الاصل هي المبالغ الصافية أي بعد استبعاد النفقات الانتاجية بما فيها الخسارة المادية ان وجدت دون الخسارة المعنوية لعدم امكانية تلييمها بالنقد.

الفرع الثاني: مبدأ مشروعية الدخل الخاضع للضريبة ومبدأ مشروعية النفقة .

اولاً : مبدأ مشروعية الدخل الخاضع للضريبة .

ان المشرع لم يتعرض الى موضوع المشروعية من عدمها عندما تحدث عن اخضاع مصادر الدخل المختلفة للضريبة حيث جاء نص المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ بكافة فقراتها لتخضع الدخل الذي يتأتى هي الاردن او يجنى منه للضريبة بشكل مطلق وعليه فإن مصادر الدخل غير المشروعة تخضع هي الاخرى للضريبة ، كما لو مارس محنتال او مشعون مهنة الطب او مارس احد الاشخاص مهنة المحاماة دون الحصول على الاجازة او حصل احد التجار على ربح فاحش نتيجة تهريب بضاعة من الجمارك او

(١) الدكتور عادل الدياري/ الضريبة على الدخل العام / المرجع السابق / ملدة (٢٨١).

حصل احد المكلفين على دخل من ادارة الملاهي ونوادي القمار او تجارة المخدرات ... الخ ، وقد اكد الفقه (١) على هذا الاتجاه وليس هذا فحسب بل ان جانباً منهم (٢) اعتبر "عدم خضوع مثل هذا الدخل للضريبة بجانب المنطق والعدالة ، فهو لا يتفق مع المنطق لان عقوبة المخالف للقانون لا تكون باعفائه من الضريبة ، بل يجب اخضاعه لها بالاضافة الى العقوبة التي يمكن ان تفرض عليه كمصادرة الاموال كلها او بعضها . وهو لا يتفق مع العدالة ، لانه ليس من العدالة في شئ ان يدفع الضريبة كل شريف يحصل على دخله من طريق سوي وفي حدود القانون ، وان يعفى من الضريبة الشخص الذي يخالف القانون ويحصل على مكاسب غير مشروعة " .

وارى ان الدخل غير المشروع حتى يخضع للضريبة لابد وان يتحقق فعلاً في يد المكلف ويستقر في ذمته المالية وان لا ينهمل عنها بمصادرة المال كلياً لاننا في هذه الحالة لانكون امام دخل بالمرة . وتجدر الاشارة الى ان موقف القضاء يؤكد هو الاخر على هذا الوضع حيث استقر اجتهاد كل من محكمتي الاستئناف والتمييز على اخضاع مصادر الدخل غير المشروعة للضريبة ويمكن اعطاء مثالين على ذلك في ما يلي :-

١ - قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم ١٦٧/١٩٨٥ (٣) والذي جاء فيه مايلي : " اما بالنسبة للدخل القائم من الرشوة ولما لم تقدم لدينا اية بيينة مقنعة تثبت عكس ما توصل اليه المقدر بهذا الخصوص نقرر الابقاء عليه ومحاسبة المكلف عن هذا الدخل " .

(١) انظر : على سبيل المثال :

- الدكتور محمد سعيد عبد السلام / دراسة نظرية وتطبيقية للضريبة على كسب العمل بذوقه / الطبعة السادسة دار المعارف بمصر / القاهرة / ١٩٦٦ / صفحة (٩٢) .
- الدكتور صالح يوسف عبيدة / ضريبة الدخل في العراق / المرجع السابق / صفحة (١٢٢) .

(٢) الدكتور عادل الدياري / الضريبة على الدخل العام / المرجع السابق / صفحة (٢٤٦) وما بعدها .

(٣) انظر : قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (١٦٧/١٩٨٥) الصادر بتاريخ ١٩٨٥/٥/٢٠ من القرارات المصدرة لدى الباحث .

٢ - قرار محكمة التمييز رقم ٢٨٠ / ١٩٧٧ (١) والذي جاء فيه مايلي: "ان الفقرة ١ من المادة ٥ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ أوجبت فرض ضريبة على أرباح أو مكاسب أي عمل أو أية حرفة أو تجارة... الخ هيئتح من هذا النص الذي ورد مطلقا بان أي دخل يتأتى للمكلف يخضع للضريبة سواء كان مصدر الدخل مشروعاً أو غير مشروع وبما انه ثابت من البيئة الواردة في الدعوى ان المكلف كان يتاجر بالمخدرات فإن اعتبار دخله من هذا المصدر خاضعاً للضريبة واقع في محله".

ثانياً : مبدأ مشروعية النفقة .

لقد أجمع الفقه (٢) بأنه لا يشترط في النفقات الانتاجية لكي يتم تنزيلها من الدخل الخاضع للضريبة أن تكون مشروعة لأنه مادام أن الدخل غير المشروع يخضع للضريبة فمن باب أولى أن يتم تنزيل النفقات الانتاجية التي انفلتت في سبيل انتاج هذا الدخل ولو كانت غير مشروعة .

الا أن القضاء قد اختلف في ذلك حيث استقر اجتهاد محكمة استئناف ضريبة الدخل على تنزيل النفقات الانتاجية غير المشروعة من الدخل الخاضع للضريبة. ويمكن اعطاء مثالين على ذلك هي القرارين التاليين :

- القرار رقم ٧٧/٧٩٣ (٢) والذي جاء فيه ما يلي: "ان الخسارة التي تعرض لها المكلف بسبب مصادرة المخدرات والسيارات المضبوطة من التكاليف التي تنزل من الدخل الخاضع للضريبة استناداً الى ان الضريبة تفرض على الدخل الصافي بعد خصم جميع المصاريف والنفقات".

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٢٢) في القضية رقم (١٩٧٧/٢٨٠) الصادر بتاريخ ١٩٧٧/٨/٢٤ المنشور في المجلد (١٥٢١) من مجلد مجلة نوايا المحامين لسنة ١٩٧٧ .
(٢) انظر: على سبيل المثال:
- الدكتور محمود رياضي عطية / الوسيط في تفریع الفرائض / المرجع السابق / صفحة (٤٧٧).
- الدكتور زكريا محمد بيومي / قانون الفرائض على الدخل / منشأة المعارف / الاسكندرية / ١٩٨٨ / صفحة (٢٢٦).
(٣) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (٧٧/٢٩٢) الصادر بتاريخ ١٩٧٧/١١/٢٩ بشأن البند في رسالة الدكتور سالم محمد سلمان المدخل / تكاليف الدخل في التفریع الفرضي الأردني / المرجع السابق / صفحة (١٤٧) وما بعدها.

٢ - القرار رقم ١٩٨٣/٣٩٣ (١) والذي جاء فيه مايلي : لقد وجدت المحكمة على ضوء البيئة ان نفقات ايمان الاغنام المهربة الى المحجر البيطري، والرسوم الجمركية ورسوم الحجر واجور الرعاة والسيارات بالاضافة الى ما يفقد او ينفق من الاغنام من التكاليف التي تنزل من الدخل الخاضع للضريبة .

الا ان محكمة التمييز كان لها اجتهاد مخالف لاجتهاد محكمة الاستئناف ويتجلى هذا الاجتهاد بقرارها رقم ٧٧/٤١٣ (٢) والذي نقضت فيه قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم ٧٧/٧٩٣ المشار اليه سابقا حيث قررت مايلي: "ان من المتفق عليه فقها ولقضاء ان الدخل المتأتي للمكلف من مصدر غير مشروع كالاتجار بالمخدرات خاضع لضريبة الدخل الا انه من المتفق عليه ايضا انه لايجوز تنزيل الخسائر التي نشأت عن ذلك المصدر كالغرامة ومصادرة المخدرات ووسائل النقل من الدخل الخاضع للضريبة سواء اكان المكلف قد قدم حسابات دقيقة لارباحه وخسائره او لم يقدم ، وعلة ذلك ان الخسائر التي تنجم عن عمل يعتبره القانون جرما يجب ان يتحملها نفس المكلف الذي اقترف الجريمة على اعتبار ان العقوبة شخصية لا يتحملها احد سوى المجرم ، والقول بخلاف ذلك يؤدي الي نتيجة غير منطقية وغير معقولة وهي تحميل الخسارة العامة الخسائر المترتبة على المكلف من جراء معاقبته على ارتكاب الفعل الممنوع بموجب القانون ومكافاة المجرم على ما اقترفه من جريمة " .

وارى ان ماذهبت اليه محكمة استئناف ضريبة الدخل هو عين الصواب الذي جانبته محكمة التمييز مع الاحترام ، واذهب في تبرير هذا الرأي الى ماذهب اليه جانب من الفقه (٢) والفاضل

(١) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (١٩٨٣/٣٩٣) الصادر بتاريخ ١٩٨٣/٥/٤ .
من القرارات المبررة لدى الباحث .

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٧٧/٤١٣) المنشور في المدة (٩٧٥) من مجلة مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٧ .

(٢) الدكتور عادل الدياري / الضريبة على الدخل العام / المرجع السابق / مة (٢٠٠) .

"باننا اذا تمسكنا بمشروعية التكاليف دون ان نتمسك بمشروعية الدخل الخاضع للضريبة فاننا لانساير المنطق ونناقض انفسنا حيث اننا قررنا ان الدخول من المصادر غير المشروعة يجب ان تعتبر من قبيل الدخل الخاضع للضريبة بصرف النظر عن مشروعية المصدر واذا كان الامر كذلك فلا بد ان يكون هذا الدخل غير المشروع صافيا، ولصيورته كذلك يستلزم الامر خصم النفقات التي صرفت لانتاجه بغض النظر عن مشروعيتها. اما اذا اشترطنا المشروعية بالنفقة الايرادية فلا بد ان تدخل في دائرة الدخل الخاضع للضريبة تلك الدخول المشروعة دون غيرها، وهذا امر لا نرتضيه".

واري ان هذا القول يؤخذ به كقاعدة عامة عندما نكون امام دخل غير مشروع وهو خاضع للضريبة يقابله نفقة غير مشروعة انفقت في سبيل انتاجه، ولكن عندما نكون امام نفقة غير مشروعة كالغرامة والمصادرة دون ان يقابلها دخل خاضع للضريبة ويتطلب الامر تنزيل هذه النفقة من مصادر دخل المكلف الاخرى فان ما جاء في قرار محكمة التمييز رقم ٧٧/٤١٣ المشار اليه ينطبق والحالة هذه.

الطصل الثالث

تحديد مطرح الضريبة على الدخل من حيث المكان والزمان .

المبحث الأول: المبادئ المعاصرة لفرض الضريبة على الدخل من
حيث المكان وموقف المشرع منها .

ان علاقة الفرد بالدولة تدور حول ثلاث صور هي:

- ١ - العلاقة السياسية أي رابطة الولاء السياسي .
- ٢ - العلاقة الاجتماعية وتتمثل في الإقامة أو التوطن في
الدولة .
- ٣ - العلاقة الاقتصادية وتتمثل في المساهمة بالنشاط الاقتصادي
للدولة .

وبالرغم من التسليم بأن مبدأ التبعية الاقتصادية بمفهومه
الواسع يتمثل في ثلاث عناصر هي: الموطن والإقامة العادية
وموقع مصدر الدخل، إلا أنني سوف أتبع في دراستي هذه تقسيم هذا
المبحث حسب صور علاقة الفرد بالدولة المشار إليها أعلاه
باعتبار كل صورة من هذه الصور تمثل مبدأ من مبادئ فرض
الضريبة على الدخل .

المطلب الأول: مبدأ التبعية السياسية ومبدأ التبعية
الاقتصادية وموقف المشرع منهما .

الفرع الأول: مبدأ التبعية السياسية ومبدأ التبعية
الاقتصادية .

أولاً: مبدأ التبعية السياسية .

تطور في وقتنا الحاضر مفهوم الدولة الحديثة من الدولة
الحارس إلى الدولة التضامنية ، وقد أدى ذلك إلى تطور الأساس
القانوني للضريبة من نظرية العقد الاجتماعي^(١) إلى نظرية

(١) تطلق نظرية العقد الاجتماعي من اللجوء الذي قال بها جان جاك روسو فذكما تنازل اللائحة بموجب عقد تم
بينهم عن جزء من حرياتهم في سبيل حماية الجزء الباقي ، فأنهم تنازلوا أيضاً بعقد مماثل عن جزء من
أموالهم في سبيل حماية الجزء الباقي .
أنظر في هذا المجال الدكتور عبدالمعال المكبان/ علم المالية العامة /المرجع السابق / ص ١٤٨ .

التضامن الاجتماعي، حيث أصبحت الضريبة تفرض على المكلفين بصفتهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية هي الدولة وبذلك عليهم أن يؤدوها بالنسبة لقدرتهم المالية وليس بالنسبة للفوائد التي يجنونها، وأصبحت الدولة تفرضها وفقاً للغايات المالية أو الغايات الاقتصادية والاجتماعية التي تحددها بموجب سياساتها العامة (١).

واستناداً إلى نظرية التضامن الاجتماعي فإن الدولة تستطيع أن تفرض الضريبة على دخل كل من يتمتع بجنسيتها دون غيرهم من رعايا الدول الأخرى وبصرف النظر عن أماكن وجودهم أو مواقع أموالهم أو مراكز مزاوله نشاطهم وذلك لما لها من سيادة على اقليمها وعلى سكان هذا الاقليم "المواطن الذي يخضع على الحقوق المتمثلة بالحماية والرعاية والامتيازات واستعمال المرافق العامة التي توفرها له الدولة، يجب أن يؤدي الواجبات التي تفرضها عليه ومن أهمها واجب دفع الضريبة ويعتبر في هذه الحالة كواجب الخدمة العسكرية" (٢).

ومن أهم مزايا الأخذ بمبدأ التبعية السياسية لفرض الضريبة على الدخل هو تأكيد مظهر سيادة الدول أو استقلالها، ووسيلة تعبير الدول عن هذا المظهر هو استقلالها بقوانين خاصة بها تعبر من خلالها عن ظروف وانظمة الحكم فيها ومنها لقوانين الضرائب وهذا بدوره يفتح باب الازدواج الضريبي الدولي على مصراعيه. وما يترتب على ذلك من آثار سلبية على الاقتصاد الدولي المعاصر الذي أصبحت فيه الثروة وبخاصة المنقولة تلعب دوراً هاماً فيه "حيث لم تعد رؤوس الأموال رهن اقليم معين فضلاً عن ذلك أن عنصر العمل قد تجاوز الحدود الإقليمية للدول، وهذا الواقع قد أراح الستار عن عدم صلاحية فرض الضريبة استناداً لفكرة التبعية السياسية حيث يؤدي فرضها على هذا

(١) الدكتور حسن عواذة/المالية العامة/ الطبعة الرابعة/ دار النهضة العربية/ بيروت/ ١٩٧٨م / ملحق (٢٩٧) .
(٢) الدكتور عادل الحباري/العربية على الدخل العام/ المرجع السابق/ ملحق (١٢٨) وما بعدها.

الأساس أحيانا الى الافتثات على حقوق وحريات الافراد مما يتنافى ومبدأ العدالة والمساواة" (١)، ولا يضعف من هذا الانتقاد ما تقدمه المعاهدات الدولية من حلول للإثار السلبية الناتجة عن الازدواج الضريبي خاصة وان المعاهدات الدولية في هذا الصدد يعيبها انها تبحث دائما عن حل وسط تستند اليه ، وهذا الحل غالبا مايكون الخروج من دائرة ضابط الجنسية والدخول في دائرة ضابط آخر (٢).

ثانيا : مبدأ التبعية الاقتصادية (مبدأ مصدر الدخل).

ان فكرة رابطة الولاء الاقتصادية والمتمثلة بمبدأ مصدر الدخل، هي اساس مبدأ التبعية الاقتصادية ، وبعبارة اخرى "فإن هذه الفكرة تقوم بالاصل على الروابط الاقتصادية بين الفرد والدولة حيث انتهى الرباط الشخصي الذي كان يربط الحكام بالرعايا مفسحا المجال لروابط ذات صبغة اقتصادية " . (٣)

واستنادا الى هذا المبدأ فإن للدولة التي يتحقق فيها الدخل من أي مصدر كان ومهما كان تصنيفه الحق في اخضاع ارباح هذا الدخل للضريبة وبصرف النظر عن جنسية صاحب المال وسواء كان مقيما في الدولة ام غير مقيم . المهم ما في الامر هو ان يتحقق الدخل في الدولة المعنية ليكون هذا التحقق سببا كافيا لاختصاصه لضريبة الدخل خاصة وان الضريبة كفريضة مالية تتخذ من المال بكل صورة مطرحا لها . وهذا المنطق يقضي بان تلاحق الضريبة المال حيث يوجد هذا من جهة ومن جهة اخرى فإن الضريبة اقليمية وقانونها اقليمي ايضا ولا تخرج عن هذه القاعدة الا استثناء وبارادة المشرع او استنادا لساتفاقيات الدولية .

(١) الدكتور عبد الدمن هادي صالح / اقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي / دراسة مقارنة / رسالة دكتوراة مقدمة الى كلية الحقوق / جامعة القاهرة / ١٩٨٢ / المرجع السابق / صفحة (١١)
(٢) الدكتور عبد المال المكبان / الضرائب على التركبات / رسالة دكتوراة مقدمة الى كلية الحقوق / جامعة القاهرة / ١٩٩٢ / صفحة (٢٢٤) .
(٣) الدكتور دولا علي وآخرون / المالية العامة / مداه المعارف / الاسكندرية / ١٩٩١ / صفحة (٢٤٢) . مشار اليه في مؤلف الدكتور عبد الدمن صالح هادي / اقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي / المرجع السابق / صفحة (٢٩) .

ويقال ان اساس فكرة التبعية الاقتصادية يرجع الى الكاتب الالمانى (جورج شانز) الذي وضع هذا الاساس في مؤلفه "الالتزام الضريبي" المنشور في سنة ١٨٩٢ والذي يعتبر ان اساس توزيع اختصاص الدول في فرض الضريبة هو مبدأ التبعية الاقتصادية (١)

ويرى جانب من الفقه (٢) ان فرض الضريبة على اساس هذا المبدأ يحقق العدالة في توزيع الاعباء المالية بين من يساهمون في النشاط الاقتصادي للدولة كما انه يحقق الحل المثالي لمشكلات توزيع الاختصاص الضريبي، فالدولة التي يتحقق المال في اقليمها قد ساهمت في انتاج هذا المال بطريقة او باخرى حيث قد وفرت له اسباب الامن والحماية فمن العدل ان تستوفي فرضيتها المالية مقابل ذلك.

مما سبق يتبين ان هذا المبدأ يصلح كاساس لفرض الضريبة على الدخل الا ان فريقا من الفقه (٣) "يسرى ان الاخذ بهذا المبدأ ما كان ليكفي وحده وينسادي بالاخذ بمبدأ الموطن على السواء نفسه بحيث تكون الضريبة حقا مشتركا بين الموطن ودولة موقع الدخل وان تتناسب الضريبة تناسبا طرديا مع ما يحصل عليه الشخص من منافع في كل دولة".

وفي الرد على ذلك ارى ما يراه جانب آخر من الفقه (٤) حيث يقول ان هذا الفريق يباخذ بمبدأ موقع الدخل وذلك باعطاء الحق من حيث النتيجة بشكل مطلق بفرض الضريبة على الدخل لدولتي الموطن وموقع الدخل فكل دولة تفرض الضريبة بقدر ما يحصل عليه المكلف من منافع في اقليمها فلفظ ويغض النظر عن الدخول التي تتأتى له من الخارج وفي هذا تحول تلقائي الى ضابط مصدر الدخل.

(١) احمد مدوح مرسى / الضريبة على الايرادات علما وعملا / المرجع السابق / صفحة (١٤٩).
 (٢) الدكتور زكي عبد المتعال / علم المالية العامة والضريبة المالي / صفحة (٢٩٢) / مشار اليه في مؤلف الدكتور عبد الحسن هادي صالح / الضريبة الضريبة الدخل في القانون العراقي / المرجع السابق / صفحة (٢٠).
 (٣) الدكتوران عبد الحكيم الرفاعي وحسين خلاف / مبادئ النظرية العامة للضريبة / صفحة (١٧٨) / مشار اليه في مؤلف الدكتور عادل الدياري / الضريبة على الدخل العام / المرجع السابق / صفحة (١٨٨).
 (٤) الدكتور عادل الجبازي / الضريبة على الدخل العام / المرجع السابق / صفحة (١٨٨).

وتجدر الإشارة الى أن مبدأ التبعية الاقتصادية كاساس لفرض الضريبة على الدخل له ما يبرره ، واهم ما يقال في ذلك أن هذا المبدأ يعطي الحق للدولة التي تحقق الدخل في ربوعها بأن تفرض الضريبة على هذا الدخل بموجب قانونها تطبيقاً لمبدأ مكانية القوانين. وهذا يعني أن الاصل سريان قانون الضريبة على كافة اراضي الدولة بحيث تخضع كل الدخول المتأتية فيها للضريبة ، وبالمقابل أن لا يتعدى في سريانه حدود دولته السي دولة أخرى لأن من شأن ذلك أن يؤدي السي انتهاك سيادة هذه الأخيرة واستقلالها من جهة ومن جهة أخرى ينازع في تطبيقه على الدخول المتأتية فيها قوانين تلك الدولة مما يؤدي السي الازدواج الضريبي الدولي.

وهذا من شأنه أن يؤولنا الى نتيجة مفادها أن اتباع مبدأ التبعية الاقتصادية من قبل كل الدول كاساس لفرض الضريبة على الدخل سيؤدي الى منع لقيام أي ازدواج ضريبي.

وعلى الرغم من ذلك فإن هذا لا يمنع من أن يكون هناك اعتراضات عدة على الاخذ بمبدأ التبعية الاقتصادية كاساس لفرض الضريبة على الدخل ، ومن اهم ما قيل في هذا الشأن أن تطبيقه يؤدي الى ازدواج ضريبي بالنسبة للمكلف الذي تتوزع مصادر دخله بين عدة دول بحيث تفرض كل دولة ضريبة على الدخل المتأتي فيها إلا أن الرد على هذا الاعتراض هو أن الازدواج الضريبي هنا بمعنى تعدد الضرائب على تعدد مصادر الدخل تماماً كما هو الحال في تطبيق الضرائب النوعية في التشريع الضريبي الداخلي. ومع ذلك فإن لهذا التعدد في فرض الضرائب ما يبرره من ناحيتين :-

- ١ - أن الضريبة التي تدفع في كل دولة ما هي إلا مساهمة من المكلف باعباء الدولة مقابل استخدماته من الخدمات والظروف التي قدمتها وهيئاتها له من أجل استثمار أمواله وحمايتها .
- ٢ - لا يوجد ما يخالف العدالة الضريبية ومبدأ المقابلة على الدفع من أن يدفع المكلف الذي تتنوع مصادر دخله وتتنوع

بين عدة دول اكثر من المكلف الذي تتركز مصادر دخله في دولة واحدة ، علما بان المكلف الاول سوف يتجنب دون شك المعدلات الضريبية التصاعدية المرتفعة في فرض الضريبة عندما تتركز مصادر دخله في دولة واحدة كالتى تفرض على المكلف الثاني.

وبناء عليه فان الاعتراضات على مبدأ التبعية الاقتصادية لم يكن لها ما يبررها مقارنة بالايجابيات التى تتحقق نتيجة تطبيق هذا المبدأ ، "وهذا ما انتهت اليه الغرفة الدولية للتجارة من دراسة لها بشأن الازدواج الضريبي الى تفضيل ضابط مصدر الدخل على ضابط الإقامة في نطاق سريان الضريبة على الدخل العام" (١).

الفرع الثاني: موقف المشرع من مبدأ التبعية السياسية ومبدأ التبعية الاقتصادية .

نصت الفقرة (١) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على ما يلي: "يخضع للضريبة الدخل الذي يتأتى في المملكة لأي شخص او يجنيه منها.....(١)

وبناء عليه فإن المشرع يخضع للضريبة كل الدخل المتأتية في الأردن او تجنى فيه ايا كانت جنسية المكلف او محل إقامته .

وهذا ما استقر عليه اجتهاد محكمة التمييز في العديد من

(١) International chamber of commerce, : Avoidance of Double Taxation P.P. 5-7 (Paris February 1955) مشار اليه في مؤلف الدكتور عادل الدياري/ الضريبة على الدخل العام / المرجع السابق /صفحة (١٨٩).

(٢) عرف المنجد كلمة (جنس) فقال جنس الثمر تناوله من شجرته وبنى الذهب جمعة من معدنه واجتفاس ماء المطر ورده فخر به ، كما عرف كلمة (ثأني) فقال انها جعل ، وأنى الشيء فعله ، وأنى على الشيء أثمه وبلغ أخره ، ومن هذين التعريفين نلاحظ ان الفعل والعمل شرط لبعونها ، اي انه لكي يجنى الثمر لابد أن يتناوله عن شجرته ولكي يتأتى للذم شيء لابد له من ممارسة العمل حتى يتمه وبلغ أخره ، ومن هنا يتضح وجوب تولف العمل بجميع أبعاده وعناصره لكي يمكن اخضاع دخل أي شخص لأحكام هذه المادة .

انظر: نعيم المدني / من مقالة له بعنوان "شركات إعادة التأمين تدفع او لا تدفع لأحكام قانون ضريبة الدخل" / منشور في مجلة المال والاقتصاد/ المادرة عن دائرة ضريبة الدخل / المدة الاولى / ١٩٩٨ / العدد (٢) الصفحة (١٤).

القضايا التي عرّضت عليها في هذا المجال ويمكن اعطاء مثال على ذلك في قرارها رقم ٨٦/٨٩ (١) والذي جاء فيه ما يلي:

"لقد ارسّت المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ قاعدة سريان القانون على كل ما يقع في اقليم الدولة وعلى كل الأشخاص المقيمين فيه. وبناء على ذلك فيكون دخل المكلّفة خاضعا لقانون ضريبة الدخل عن الربح الذي جنّته من عمل قامت به بالمملكة ولو انها غير مقيمة فيها على اساس قاعدة اقليمية الضريبة. كما ويستفاد من نص المادة (٥) المشار اليها اعلاه ان من جنّى دخلا من الامور المبيّنة في هذه المادة وجبت عليه الضريبة المستحقّة عن دخله وفق قانون ضريبة الدخل مادام انه قد جناه ضمن حدود المملكة سواء كان اردنيا او اجنبيا مقيما او غير مقيم ان لم يرد في هذه المادة لفظة مقيم".

وتجدر الاشارة الى ان المشروع قد ضيق من معايير سريان قوانين ضريبة الدخل ان اقتصر على اخضاع الدخول الستاتية في الاردن والتي تجنّى منه دون الدخول التي تسلم فيه (٢).

وبناء عليه فإن مجرد تسلم الارباح الناشئة خارج الاردن من قبل مستحقيها لا تجعلها خاضعة لضريبة الدخل في الاردن.

والظاهر ان المشروع قد لاحظ ان واقعة تسلم الدخل في داخل الاردن لا تعطيه في حد ذاتها الحق في فرض ضريبة على مثل هذا الدخل لتقيام حق دولة اخرى في فرض الضريبة وهي الدولة التي نما فيها هذا الدخل (٣).

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٦/٨٩) المنشور في المجلد (٨٩١) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٨. - وتجدر الاشارة هنا الى ان نص الفقرة (١) من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ مطابق تماما لنص الفقرة (١) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ ;

(٢) حيث كانت الفقرة (١) من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥١) لسنة ١٩٥١ (١) تنص على ان ... تفرض الضريبة ... على الدخل الذي يتأتى لأي شخص في المملكة او يجنيه منها او يتسلمه فيها من ... وقد حذفت عبارة يتسلمه فيها بموجب الفقرة (١) من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (١٢) لسنة ١٩٥١ (ب) وهو الاسم الذي اتبنته قوانين ضريبة الدخل اللاحقة له بما في ذلك قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٣) (أ) المنشور في المجلد (٨٧٥) من العدد (١٠٩١) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٥١/٤/١ .
(ب) المنشور في المجلد (١٠٧٨) من العدد (١١٧٧) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٥٤/٤/٢ .
(٢) انظر الدكتور: عادل الدياري / الضريبة على الدخل العام / المراجع السابق / صفحة (٢٠٠) .

وقد أيد ما سبق وأن ليل عن معيار خضوع الدخل للضريبة هي
الأردن الديوان الخاص بتفسير القوانين في معرض إجابته عما
إذا كانت رواتب العاملين من الأردنيين لدى مديرية مشروع الخد
الحديدي الحجازي الذين يعملون خارج المملكة ويتقاضون رواتبهم
من صندوق المشروع وذلك بقراره رقم ١٧ لسنة ١٩٦٩ (١) والذي جاء
فيه ما يلي: "وان كانت أرباح أو مكاسب أية وظيفة مصدرا من
المصادر الخاضعة لضريبة الدخل بموجب المادة (٥) من قانون
ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ إلا أنها تشترط لاعتبارها كذلك
ما يلي:

أولاً: أن يكون الموظف قد مارس وظيفته في المملكة سواء أكان قد
قبض أرباحها ومكاسبها في المملكة أو في خارجها.
ثانياً: أن يكون قد جنى أرباح ومكاسب الوظيفة في المملكة بقطع
النظر عن المكان الذي مارسها فيه".

وبناء على ما جاء في هذا القرار يتبين أن الدخل قد يتأثر
للمكلف نتيجة ممارسة العمل في الأردن وهو خاضع للضريبة أو
ممارسته في خارجه وهو معفي منها، وهذا ما أكدت عليه محكمة
التمييز بقرارها رقم ١٩٧٨/١٢٠ (٢) والذي جاء فيه ما يلي: "أن
الفوائد التي جناها البنك قد حصل عليها من نشاطه في البلاد
الأجنبية، ولذا فهي غير خاضعة لضريبة الدخل في المملكة لأن
الدخل الخاضع للضريبة هو الدخل الذي يجنيه المكلف في المملكة.

ولكن المشكلة التي تشور في هذا الصدد هي فيما إذا كان
العمل الذي ينتج الدخل موزعاً بين الأردن وغيره من البلدان. فقد
يحدث أن ينتج المكلف بضاعة معينة في الأردن ويقوم ببيعها في
الخارج، ففي هذه الحالة يكون دخله قد تأتى في الأردن وبالتالي
يعتبر خاضعاً للضريبة سواء عقد العقد في الأردن أم في الخارج
وسند الخضوع للضريبة في هذه الحالة هو:

(١) انظر: القرار رقم (١٧) لسنة ١٩٦٩ المنشور في المذكرة (١٠٢٨) من العدد (٢٢٠١) من الجريدة الرسمية
الصادر بتاريخ ١٩٦٩/٩/٢٥.

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٢٢) في الدفعة رقم ١٩٧٨/١٢٠ الصادر بتاريخ ١٩٧٨/٥/٢٠.
من القرارات المبيعة لدى الباحث.

اولا : احكام الفقرة ا من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المشار اليها سابقا :

ثانيا : احكام الفقرة ج من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ والتي اعتبرت الارباح الناجمة عن التصدير متحققة في المملكة ، وعمل المكلف في هذه الحالة لا يتعدى عملية التصدير الى الخارج .

الا ان هذا المكلف قد يقوم بعمليات انتاج اضافيه على منتوجاته من شأنها ان تزيد في ارباحه ، والسؤال الذي يطرح نفسه هنا هو ما حكم هذه الزيادة ضريبيا ؟. سكت قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ عن الاجابة على هذا السؤال تاركا امر تقدير هذه الزيادة ضريبيا للمقدر والذي له ان يقدر كل حالة من الحالات المعروضة امامه على حده وذلك بحسب الوقائع والظروف التي تحيط بها .

واري ان هذه الزيادة لا تخضع لضريبة الدخل في الاردن كونها قد تاتت في الخارج وجنيت منه ، فالربح الخاضع للضريبة هو الربح المتأتي من بيع المنتج على حاله دون اية اضافات .

هذا هو وضع المنتوجات التي انتجت في الاردن وبيعت في الخارج ، ولكن السؤال الذي يعود ليطرح نفسه من جديد هو فيما اذا كان العمل قد تم في الخارج من قبل شخص غير مقيم إلا ان لسما من هذا العمل قد تم في الاردن هل يخضع لضريبة الدخل فيه ؟

سكت قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ عن الاجابة عن هذا السؤال تاركا الامر لاجتهاد المقدر في البداية ليتخذ القرار المناسب حسب ظروف ووقائع كل قضية معروضة امامه على حده ولل قضاء الغول الفصل في النهاية ، ويمكن اعطاء مثال مهم على ذلك في قضية تتلخص وقائعها فيما يلي :

ان وكالة رويتر للموئنتور هو شخص اجنبي مركزه الرئيسي في لندن وهو غير مقيم في الاردن ولكن له فرع فيه . وتقوم الوكالة بتمكين المشترك من وضع او تلقي الاسعار والمعلومات والاطلاع على تسعيرات الاسواق المالية العالمية وكذلك الاسعار بالنسبة للسلع وقطاعات المعادن واسعار الاسهم الخ وذلك عبر الاقمار الصناعية الاردنية والقناة التلغرافية المستاجرة من مؤسسة المواصلات السلوكية واللاسلكية الاردنية .

ويتولى فرع الوكالة في عمان خدمة المشتركين الاردنيين من حيث استخدام القناة التلغرافية وتوزيع وتركيب وتشغيل وصيانة اجهزة المونيتور في عقار المشترك الاردني لقاء الثمن المحدد .

وعلى ضوء هذه الوقائع فقد اعتبر مقدار ضريبة الدخل مجموع ما جنته الوكالة من بدلات الاشتراك من المشتركين الاردنيين خاضعة للضريبة .

ولكن الوكالة اعتبرت ان ما ينتج عن عقود الاشتراك بجهاز (المونيتور) من دخل لا يخضع للضريبة كونه غير ناشئ او متأت في الاردن ولم تجنه الوكالة منه ولم تقتنع بقرار التقدير فاستأنفته لدى محكمة استئناف ضريبة الدخل والتي بدورها ايدت قرار التقدير وذلك بقرارها رقم ٨٤/٣٨٠ (١) والذي جاء فيه ما يلي:

"وحيث ان مركز الوكالة في لندن لا يقتصر على بث المعلومات المشار اليها من لندن مباشرة وانما يتدخل بواسطة فرعها الموجود في الاردن بتمكين السراغبيين في الاستفادة من هذه الخدمة باعمال مختلفة، لذلك فإن بدل الثمن اولىمة الاشتراك

(١) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (٩٨١/٢٨٠) الصادر بتاريخ ١٩٨٥/٢/٢٠ . من القرارات المصدرة لدى البادئ.

الذي تتلقاها الشركة من المشترك المحلي يعتبر والحالة هذه دخلا خاضعا للضريبة بالمعنى المقصود بالقانون لذلك فلقد اصاب مأمور التقدير باعتبار هذا الدخل دخلا خاضعا للضريبة".

ومع ذلك فلقد التجأت الوكالة الى محكمة التمييز باعتبارها المرجع القضائي النهائي فما كان من هذه المحكمة الا ان ايدت قرار محكمة الاستئناف المشار اليه (١).

وباستعراض ما جاء في هذا القرار ارى ان العمل او النشاط اما ان يتم كلياً خارج الاردن ويبيع فيه كما هو ويعتبر الدخل المتأتي من هذا العمل او النشاط غير خاضع لضريبة الدخل. واما ان يتكون هذا العمل او النشاط من سلسلة من العمليات المتوالية بحيث يتم بعضها في الخارج والبعض الاخر في الاردن حيث يخضع للضريبة، الدخل المتأتي للمكلف من العمليات التي تمت في الاردن دون الدخل المتأتي من العمليات التي تمت في الخارج.

المطلب الثاني: مبدأ التبعية الاجتماعية وموقف المشرع منه.

ان مبدأ التبعية الاجتماعية يقوم اساساً على فكرة ارتباط الشخص بدولة ما اما بصورة توطن او بصورة اقامة عادية فالفرد استناداً لهذا المبدأ يعيش في الوسط الاجتماعي لتطبيق ظروف معينة دون ان يكون منتمياً سياسياً الى هذا المجتمع، ومن هنا يترتب عليه التزامات وتنهض له حقوق تتلائم مع طبيعة هذا الانتماء، فالذي يعيش في دولة ما بهذا السوءح يترتب عليه ان يساهم في الاعباء والتكاليف العامة مقابل تمتعه بمنافع الخدمات العامة التي وفرتها له الدولة واهمها حماية شخصه وامواله وتهيئة الظروف اللازمة لتنمية موارده ومصادر دخله. (٢)

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١٩) في الدفتر رقم (١٨٥/٢٤٠) الصادر بتاريخ ١٩٨٥/٧/٧، من القرارات المصدرة لدى البحوث.

(٢) الدكتور عبدالممن هادي صالح / الاليمية فربية الدخل في القانون العراقي/ المرجع السابق / صفة (١٥).

الفرع الأول: مبدأ الموطن أو (الاقامة).

فالموطن هو المكان الذي يقيم فيه الشخص عادة اقامة فعلية ومستقرة، ويعتبر أنه موجود فيه دائماً ولو تغيب عنه بصفة مؤقتة فترات غيبية متباعدة أو متقاربة (١) وللموطن ركنان اثنان: الأول: مادي ويتمثل في الاقامة الفعلية. والثاني: معنوي ويتمثل في النية.

"وهنا يشترك الموطن مع الاقامة العادية حيث يستلزم في الاقامة العادية الوجود الفعلي مع نية اتخاذ مكان ما محلاً للاقامة الا انهما يفترقان وبوجه خاص من كون الموطن لا يمكن أن يتعدد فلا يصح أن يكون للشخص أكثر من موطن في حين يجوز أن يكون له أكثر من محل للاقامة" (٢).

وأرى أن كل من الموطن والاقامة لهما نفس المعنى لغايات فرض ضريبة الدخل. لذلك سوف ابحث فيهما كفرع مستقل خاصة وأن احكام قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ ركزت على فكرة الاقامة ولم تفرق بين الاقامة العادية وغيرها كما وقد وضع المشرع جملة من الضوابط والشروط لتحقيق ذلك كما سوف يتبين. وبناء عليه فإن مبدأ الموطن أو (الاقامة) يركز على ركنين اساسيين وهما:

الركن الأول: الاقامة الفعلية.

أن وجود الشخص في مكان ما بصفة مؤقتة لا تجعل من هذا المكان موطناً أو مقراً ثابتاً له ما دام أن اقامته فيه مؤقتة لا يتوهر فيها معنى الاعتقاد والاستقرار كالزائر لبلد مغيب يقيم في فندق مثلاً لعدة أيام خلال زيارته فلا يعد الفندق في مثل هذه الحالة موطناً له على الرغم من اعتباره موجوداً في ذلك البلد خلال هذه الفترة ولكن وجوده بصورة عرضية ومؤقتة لا يترتب عليه أية آثار فيما يتعلق بالضريبة على الدخل.

(١) الدكتور توفيق حسن فرج/ المدخل للعلوم القانونية/ الطبعة الثانية / مطبعة عيتاني الجديدة / بيروت/ ١٩٧٤ / ملحق (١٢٢).

(٢) الدكتور عبد الحسن هادي صالح /الليمنية فربية الدخل في القانون العراقي/ المرجع السابق / ملحق (١٩) وما بعدها.

والحكمة هنا واضحة حيث ان الزائر لبلد ما زيارة مؤقتة لا تنشأ بينه وبين ذلك البلد علائق اقتصادية يمكن بموجبها فرض الضريبة عليه (١) وارى عدم صحة ما جاء في هذه الحكمة ان الكثير من زيارات العمل المؤقتة لرجال الاعمال تنشأ عنها علائق اقتصادية من الاهمية بمكان. ومهما يكن من الامر فانه لا يشترط للقيام ركن الإقامة الفعلية ان يكون للفرد سكن ثابت في البلد الذي يقيم فيه فلا يعتبر الفرد مقيما ولو تنقل من فندق الى آخر او سكن الخيام او افترش الارض (٢).

الركن الثاني : النية .

ان إقامة الشخص في مكان ما بصورة فعلية ومستقرة لا تكفي للقول بالتوطن، فلا بد ان تتجه نية ذلك الشخص الى البقاء في ذلك المكان الذي يقيم فيه على الدوام والاستمرار، والعودة اليه اذا ما ابتعد عنه حتى يعتبر موطنا له. هذا في حالة الشخص الطبيعي، اما فيما يتعلق بموطن الشخص المعنوي فهو المكان الذي يوجد فيه مركز ادارته والاشخاص المعنوية التي يكون مركزها في الخارج، ولها فرع في الاردن مثلاً يعتبر مركز فرعها موطناً لها (٣).

والاخذ بمبدأ التبعية الاجتماعية كأساس لتحديد الضريبة على الدخل يعني فرضها على دخل كل شخص طبيعياً كان ام معنوياً يتخذ من بلد معين موطناً له سواء تاتي له هذا الدخل في داخل البلد ام جاء اليه من خارجه. واهم ما قيل في تبرير فرض الضريبة على أساس هذا المبدأ ان مجتمع دولة الموطن يوفر (١) الدكتور عادل الدياري/الضريبة على الدخل العام / المراجع السابق / ملحق (١٤٩) .

(٢) spicer and pegler income tax p. (٢٠١).
مشار اليه في مؤلف الدكتور عادل الدياري / الضريبة على الدخل العام / المراجع السابق / ملحق (١٤٩) وما بعدها.

(٣) انظر: المادة (١٨) من قانون اموال المحاكمات المدنية رقم (٢٤) لسنة ١٩٨٨ المنقور في الملحق (٧٣٥) من العدد (٢٥٤٥) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٨/٤/١ .

الحماية والامن والطمأنينة للمتوطن وامواله كما وان الدولة تقدم له الخدمات العامة التي تساعد على تنمية امواله (١) فهو اصبح عضوا في المجتمع التضامني الحديث، ومن العدل ان تفرض الضريبة على دخله اسهاما منه بالنفقات العامة التي تحتاجها الدولة، وبالرغم من ذلك فقد وجه لمبدأ المواطن من الاشتقاقات ما يجعله لا يصلح كاساس لتحديد الضريبة على الدخل، فبالإضافة الى حدوث مشكلة الازدواج الضريبي فهناك مزيد من الانتقادات ومن اهمها :- (٢)

١ - ان الأخذ بهذا المبدأ بصورة مطلقة يؤدي الى عدم خضوع الأموال المملوكة لأشخاص غير متوطنين لضريبة الدخل خلافا لمفاهيم الضريبة الحديثة في الدولة التضامنية التي تعتبر ان على الدولة واجب حماية شخص المتوطن وامواله مقابل حلفها في فرض الضريبة على ارباح امواله .

٢ - يؤدي الأخذ بهذا المبدأ الى اعتبار كافة اموال المتوطن خاضعة لضريبة الدخل سواء تانت له في داخل بلد المواطن ام في خارجه تماما كما هو الحال في مبدأ الجنسية . وفي هذا مساس بحق دولة مصدر الأموال في فرض ضريبة الدخل عليها بعد ان استقبلتها واتاحت لها الفرصة المناسبة لاستثمارها في اقليمها خلافا لمبدأ العدالة . واذا قلنا جدا ان العلاقة السياسية قد تبيح لدولة الجنسية وضع اعتبارات العدالة جانبا وفرض العديد من التكاليف على حاملي جنسيتها حيثما كانوا وحيثما كانت اموالهم ، فلا ينبغي ان تمتد هذه العلاقة الى المتوطنين فيها فيحملهم احمالا تجافي العدالة (٣) .

(١) الدكتور عبد الوال المعكب / الفرائد على الشركات / المرجع السابق / صفحة (٢٢١) .

(٢) في هذا المجال انظر :

- الدكتور عادل الدياري / الضريبة على الدخل العام / المرجع السابق / صفحة (١٥١) وما بعدها .
- الدكتور عبد الدمن هادي صالح / اللبعية فريبة الدخل في القانون العراقي / المرجع السابق / صفحة (٢٧) وما بعدها .

(٣) الدكتور عبد الوال المعكب / الفرائد على الشركات / المرجع السابق / صفحة (٢٢٧) .

الفرع الثاني: موقف المشرع من مبدأ التبعية الاجتماعية .

اولا : اقامة الشخص الطبيعي.

فرق المشرع من ناحية الالامة بين الفرد الاردني والفرد غير الاردني وذكر لكل منهما قواعد خاصة به .

١ - اقامة الشخص الطبيعي الاردني.

يعتبر الشخص الطبيعي الاردني مقيما في الاردن في حالتين اثنتين وهما :

١ - اذا اقام عادة في الاردن مدة معينة في السنة .

حيث اعتبر المشرع الفرد الذي يحمل الجنسية الاردنية مقيما في الاردن لاغراض ضريبة الدخل اذا كان يقيم عادة فيه ، ولا يقل مجموع اقامته عن ١٢٠ يوما متصلة او متقطعة في السنة" التي جرى خلالها التقدير^(١) ولا ينظر الى المدة التي قضاها في الخارج والتي قد تصل الى حوالي ثمانية اشهر كما لا ينظر ايضا الى محل سكن عائلته او مركز اعماله سواء اكانت في الاردن ام في الخارج لان القانون قد ذكر هذه الحالة بصورة مطلقة ، والمطلق يجري على اطلاقه ما لم يرد ما يفيد ، فالاردني الذي اعتاد الالامة في الخارج مدة طويلة من الزمن حيث هناك مكان ومركز عمله ولكنه حضر الى الاردن لاني سبب كان واقام فيه ١٢٠ يوما او اكثر في السنة بصورة متصلة او متقطعة يعتبر انه مقيم في الاردن ، والعبرة بمجموع مدة ال ١٢٠ يوما سواء اكانت هذه المدة متصلة او متقطعة كون النص القانوني صريح في ذلك ، وإذا كانت مدة اقامته في الاردن تقل عن ١٢٠ يوما فإنه والحالة هذه لا يعتبر مقيما فيه مهما كان السبب الذي منعه من الإقامة في الاردن المدة المطلوبة كان يكون قد سافر للعلاج في الخارج وحالت أوضاعه الصحية دون الرجوع الا بعد مدة تتجاوز ثمانية اشهر مثلا حيث لا يعذر في مثل هذه الحالة لخلو النص من الاستثناءات.

(١) انظر : المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٤ تحت بند تعريف المقيم .

واری ما یراه البعض من الباحثين (١) بضرورة اخذ الاعتذار - التي لا ید للمكلف فيها - في هذا الموضوع بعین الاعتبار كالمرض والحرب وامثالها دون الاعتذار التي يتسبب هو فيها .

ب - إذا كان موظفا أو مستخدما لدى الحكومة .

لقد اعتبر المشرع الفرد الذي يحمل الجنسية الاردنية مقيما في الاردن لاجراض ضريبة الدخل إذا كان خلال اية مدة من السنة موظفا أو مستخدما لدى حكومة المملكة أو اية سلطة محلية فيها (٢) وذلك بصورة مطلقة دون أي قيد أو شرط .

وبناء عليه فان الفرد الاردني الذي يعمل موظفا أو مستخدما في الدولة أو أي سلطة من سلطاتها الرسمية أو المحلية يعتبر مقيما في الاردن بحكم القانون حتی ولو أن مدة عمله كانت يوما واحدا في السنة . على الرغم من انه من الناحية الواقعية والفعلية يقيم في الخارج كان يكون في إعاره أو بعثة أو دورة أو للعلاج... الخ حتی ولو انه لم یقم في الاردن بالمرة ومهما طالت مدة اقامته في الخارج ما دام انه موظفا عاما ، والحكمة التشريعية من وراء ذلك بنظري أن اغلب هؤلاء الموظفين وفي اغلب الاحیان انما یقومون في الخارج بمهام تتعلق باعمالهم الرسمية في داخل الاردن اما بصورة مباشرة كالموظفين والمستخدمين في السفارات والقنصليات الاردنية ، واما بصورة غير مباشرة كالموظفين في دورات تدريبية أو بعثات علمية وليس هذا بمثابة قيد أو شرط ، فالموظف الذي عمل لدى الحكومة اية مدة من السنة وحصل مثلا على اجازة دون راتب للعمل في الخارج فإنه والحالة هذه یعد مقيما كون صفته الوظيفية لم تنته بمجرد اجازته .

والسؤال الذي یطرح نفسه هل يشمل هذا الحكم الموظف الاردني المتقاعد من وظيفة حكومية مدنية كانت أم عسكرية ؟ الجواب على

(١) حسن عداي الدجيلي/ شرح قانون ضريبة الدخل العراقي رالم (١١٢) لسنة ١٩٨٢ المعدل/ الطبعة الاولى/ بغداد/ ١٩٨٨/ ملحق (١١) .

(٢) انظر: المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رالم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ والمعدلقة بالذخاريك عدد بند التعليم .

ذلك باعتقادي بالنفي كون الصفة الوظيفية للمتقاعد قد انتهت وبالتالي لم يعد يعتبر موظفا بالمعنى القانوني المقصود من هذا النص.

٢ - اقامة الشخص الطبيعي غير الاردني.

يعتبر الشخص الطبيعي غير الاردني مقيما في الاردن إذا أقام فيه مدة متصلة أو مددا متقطعة لا تقل في مجموعها عن ١٨٣ يوما خلال السنة الضريبية (١) وهنا نلاحظ ان المشرع قد اشترط ان يقيم غير الاردني مدة ١٨٣ يوما بصورة متصلة أو متقطعة حتى يعتبر مقيما في الاردن فقط دون أي قيد أو شرط آخر، وتحديد المدة بهذه الصورة على الرغم أن فيه قطعا لدابر الاختلاف في وجهات النظر حول تقرير الإقامة لغير الاردني من عدمها الا ان هذا الأسلوب في التشريع وفي هذا الموضوع بالذات منتقد على ما اعتقد كونه سد طريق الاجتهاد في وجه محاولات كل من ملادر الضريبة والظلم والقضاء من التوصل الى حالات تتقرر فيها الإقامة من عدمها استنادا الى قرائن أخرى تدل دلالة واضحة على نية غير الاردني في الإقامة الفعلية في الاردن بالإضافة الى ان المدة الزمنية تعتبر لوحدها غير كافية لغايات الإقامة ان لابد من وجود نية الإقامة الفعلية. وعلى الرغم من ان المدة الزمنية المقررة قانونا وهي ١٨٣ يوما مدة طويلة نسبيا هدف المشرع من وراء النص عليها التاكيد من نية الفرد غير الاردني الحقيقية في الإقامة في الاردن إذا ما هو أقام فيه مدة قد تزيد على ستة اشهر في السنة مع ان امر تقرير الإقامة لغير الاردني من عدمها لو ترك لملادر ضريبة الدخل لكان أفضل مما هو عليه وذلك لمراعاة ظروف كل حالة على حده تحت رقابة القضاء والذي هو المرجع في النهاية لكل اختلاف في وجهات النظر من جهة ومن جهة أخرى لاعمال ركن الإقامة الثاني والمتمثل بنية الإقامة الفعلية.

(١) انظر: المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥ المعدلة بالقرار رقم ١٢٠٠ لسنة ١٩٨٥.

ثانياً: اقامة الشخص المعنوي.

لم يعرف المشرع في قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ الشخص المعنوي، وبالرجوع للمبادئ القانونية العامة لم اجد ضالتي حيث لم يعرف القانون المدني هو الآخر الشخص المعنوي، وبالرجوع الى احوال الفقهاء اجد أن جانباً منهم (١) يعرف الشخص المعنوي بأنه "مجموعة من الأشخاص والأموال يرمي الى تحقيق غرض معين، ويمنح الشخصية القانونية بالقدر اللازم لتحقيق هذا الغرض". ويمكن اعطاء امثلة على الأشخاص المعنوية في شركات الأموال والمؤسسات العامة والجمعيات على اختلاف انواعها، ويترتب على منح هذه الأشخاص الشخصية المعنوية التمتع بالذمة المالية المستقلة والاهلية وحق التقاضي وحق الموطن المستقل ووجود من يمثلها من الأشخاص الطبيعيين. وبهذا تستطيع باسم هذه الشخصية أن تتعامل كما يتعامل الافراد الطبيعيين فتبرم العقود وتمتلك الأموال المنقولة وغير المنقولة وتقبل الهبات وتترافع امام القضاء..... الخ. (٢)

وموضوع دراستي هذه هي الشروط التي يعتبر فيها الشخص المعنوي مقيماً في الاردن، حيث اشترط المشرع لذلك توافر الشروط التالية :

الشرط الاول: التسجيل.

يجب تسجيل الشخص المعنوي رسمياً في الاردن وذلك بموجب القوانين والأنظمة الاردنية السارية المفعول ولبيان اهمية مثل هذا الشرط الاول: ان الشخص المعنوي قد يكون على شكل شركة أو جمعية أو مؤسسة.... الخ ولقد يكون اردنياً أو اجنبياً، ومن المعروف ان الشخص المعنوي لا ينشأ الا بموجب القانون الذي ينظم الهدف الذي قام من اجله، فالشركة تنشأ بموجب احكام قانون

(١) الدكتور ثوليق دمن لرج/ المدخل للعلوم القانونية/ المرجع السابق / ملدة (٢١١).

(٢) الدكتور صالح بوسد عجينة/ ضريبة الدخل في القانون العراقي/ المرجع السابق / ملدة (٢٧١).

الشركات والجمعية الخيرية تنشأ بموجب قانون الجمعيات الخيرية وكذلك المؤسسات العامة والبنابات وغيرها ، وكل من هذه القوانين تشترط التسجيل الذي يعتبر بمثابة الرخصة للشخص المعنوي لمزاولة عمله .

الشرط الثاني: المركز او الفرع .

يجب ان يكون للشخص المعنوي في الاردن مركز او فرع لممارسة نشاطه الاقتصادي او الاجتماعي فيه وذلك في حالة كون نشاطه يشمل عدة دول ، وكان قانون ضريبة الدخل القديم (١) يشترط في المركز ان يكون هو المركز الرئيسي فاذا كان للشخص المعنوي عدة مراكز دولية فلا بد ان يكون المركز الرئيسي في الاردن للقول باقامته ، وباعتقادي ان الصعوبة التي تكمن في تحديد المركز الرئيسي كانت هي السبب وراء تخلي المشرع عن شرط وجود المركز الرئيسي في الاردن والاكتفاء بوجود اي مركز او فرع (٢) .

الشرط الثالث: الإدارة والرقابة .

يجب ان تمارس الإدارة والرقابة في المركز او الفرع الموجود في الاردن ، وغالباً ما يقوم بهذه المهمة مجلس الإدارة بصفته الجهة التي تتولى إدارة الشخص المعنوي وتهيمن على اعماله وتتخذ القرارات اللازمة لتحقيق الهدف الذي قام من اجله . وأرى أن هذا يكفي لتوافر هذا الشرط ولا علاقة للجمعية العمومية بذلك كونها لا تقوم بإدارة بل تقوم بالسياسة العامة .

ثالثاً: أهمية التفرقة بين المقيم وغير المقيم .

لقد فرق قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ لغايات الاعتراف بالشخصية المعنوية بين الشركات العادية من جهة والشركات المساهمة من جهة أخرى حيث انه لم يعترف بالشخصية

(١) انظر: المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ .
(٢) انظر: المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

المعنوية للشركات العادية (شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة) على اعتبار انها مكونة من مجموعة من الافراد الطبيعيين، لذلك فان اهمية الالقامة لا تعود على شخصية الشركة بل تعود على الشركاء فيها بصفتهم اشخاصا طبيعيين، اما الشركات المساهمة (الشركات المساهمة العامة او الشركات المحدودة المسؤولة وشركات التوصية بالاسهم) فلقد اعترف لها بالشخصية المعنوية وطالما ان هذه الشخصية لا تتمتع بالاعفاءات الشخصية والعائلية والتي هي حصر بالشخص الطبيعي لذا فان النتائج المترتبة على اقامة الشخص الطبيعي تظهر بشكل اساسي في منحة مزيدا من الاعفاءات بالإضافة الى النتائج المترتبة على اقامة الشخص المعنوي والتي تظهر في موضوع الدخل الخاضع للضريبة والدخل المعطى منها المتعلقين بمبدأ الالقامة.

اولا : من حيث الدخل الخاضع للضريبة .

١ - لقد اخضع المشرع لضريبة الدخل الطوائد والعمولات المتحققة خارج الاردن والتي تكون ناشئة عن اموال وودائع من الاردن والمستحقة لكل من الاشخاص التالية :-

أ - الشخص الاردني الطبيعي والمعنوي المقيم وغير المقيم على حد سواء .

ب - الشخص غير الاردني الطبيعي والمعنوي شريطة ان يكون مقيما في الاردن .

ج - الشركة العادية المقيمة سواء كانت اردنية ام غريبة اردنية . (١)

وهنا نلاحظ اشتراط ان يكون الشخص غير الاردني مقيما حتى يخضع دخله من هذا المصدر للضريبة بعكس الشخص الاردني حيث يخضع دخله للضريبة من هذا المصدر في كل الحالات .

(١) انظر: الفقرة (ب) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

وهذا يعني ان المشرع يأخذ باخضاع الفوائد والعمولات المتحققة خارج الاردن والتي تكون ناشئة عن اموال وودائع من الاردن بمعياري الجنسية والاقامة ومع ذلك لا يزال مرتبطا بمعيار مصدر الدخل.

٢ - الحجز لدى المنبع على الاشخاص غير المقيمين، حيث ألزمت الفقرة ١ من المادة ١٨ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ "كل شخص حين دفعه دخلا غير معفي من الضريبة لشخص غير مقيم مباشرة او بالواسطة ان يخصم من هذا الدخل (١٠%) وان يعد بياناً يوضح فيه مقدار الدخل والمبلغ المخصوم وأن يزود كلا من دائرة ضريبة الدخل والمستفيد بنسخة من هذا البيان وان يدفع المبلغ المخصوم خلال شهر واحد من تاريخ الخصم".

ثانياً: من حيث الاعفاءات الشخصية والعائلية.

تظهر اهمية النتائج المترتبة على مبدأ اقامة الشخص الطبيعي في الاعفاءات الشخصية والعائلية المنصوص عليها قانوناً حيث تنقسم هذه الاعفاءات الى قسمين:-

- القسم الاول: الاعفاءات التي تتعلق بالاقامة، (١)
- القسم الثاني: الاعفاءات التي لا تتعلق بالاقامة، (٢)

ثالثاً: من حيث الدخل المعفي من الضريبة:

وذلك باعتبار "الفوائد والعمولات المتحققة خارج الاردن الناشئة عن ودائع غير المقيمين بالعملات الاجنبية معفاة من

(١) انظر ما يلي:

- الفقرة (١) من المادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
- الفقرة (ج) من المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
- الفقرة (د) من المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدلة بموجب احكام قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (٤) لسنة ١٩٩٢ .
- الفقرة (هـ) من المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
- الفقرة (و) من المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٢) انظر ما يلي:

- الفقرات (ب، ج، د) من المادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
- الفقرات (أ، ب، ز، ح) من المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

ضريبة الدخل شريطة أن يكون دخول هذه الأموال للمملكة وإيداعها في الخارج حسب أنظمة البنك المركزي الأردني وتعليماته" (١) وبناء عليه فإن الدخل المتأتي من هذا المصدر معفي من ضريبة الدخل إذا استحق للأشخاص غير المقيمين سواء كانوا من الأردنيين أو من غير الأردنيين وسواء كانوا من الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، وبمفهوم المخالفة فإن هذا الدخل إذا تاتي للمقيمين فهو خاضع لضريبة الدخل.

المبحث الثاني: المبدأ المعاصر لفرض الضريبة على الدخل من حيث الزمان والاستثناءات الواردة عليه .

من المعروف أن قوانين ضريبة الدخل المتعاقبة شأنها في ذلك شأن الكثير من قوانين ضريبة الدخل في الدول الأخرى لا تكفي بالحصول على الدخل الصافي لإخضاعه للضريبة وإنما تشترط أن يتحقق هذا الدخل في فترة زمنية معينة غالباً ما تكون سنة وهذه المسألة الهامة تتمثل بمسألة أخرى هي مسألة سريان القوانين ضريبة الدخل .

المطلب الأول: مبدأ سنوية الضريبة .

لقد نصت الفقرة ١ من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على أنه "تفرض الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة الذي جناه أي شخص أو تاتي عن أي سنة بعد انتهائها ولو انقطع مصدر الدخل خلالها" .

وهذه الفقرة تنص مبدأ سنوية الضريبة على الدخل كقاعدة عامة بمعنى أن الضريبة تفرض على مجموع الدخول الصافية التي يحققها المكلف في سنة معينة بعد انتهائها ولا تفرض الضريبة على نتيجة كل عملية قام بها على حدة وإنما تفرض على النتيجة الصافية لمجموع العمليات المختلفة في خلال السنة كاملة . إذ لو لم تكن هذه الضريبة سنوية لأدى الأمر إلى فرضها على نتيجة كل صفقة أو عملية على حدة ، ولما كانت بعض الصفقات قد تحقق ربحاً بينما قد يسفر البعض الآخر عن خسارة ولقد تفشوا هذه الخسارة

(١) انظر: اللائحة (ب-١٠) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

الربح الذي تحلق من المصطفات السابقة مما يجعل النتيجة النهائية لنشاط المكلف خلال السنة خسارة ، ولذلك فإن فرضها على نتيجة كل صفة على حده فيه مفاجأة للعدالة إذ يؤدي الى مشاركة الخزانة العامة في أرباح بعض المصطفات دون أن تتحمل بنصيبها في الخسارة التي تلحق بالمكلف من بعض المصطفات الأخرى (١).

ويرجع السبب في اختيار السنة كوحدة زمنية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هو تقدير المشرع بأنها المدة المناسبة فلا هي بالقصيرة ولا الطويلة وتتمشى مع مبدأ سنوية الموازنة لأن الضريبة هي إحدى الموارد لتمويل الموازنة العامة ، كذلك فإن العرف جرى على أن تصور كل منشأة تجارية أو صناعية موقفها المالي في موازنة تعد بصفة منتظمة كل اثني عشر شهرا (٢).

لذلك أخذ المشرع بمبدأ سنوية الضريبة منذ صدور أول قانون لضريبة الدخل لسنة ١٩٣٣ والذي نصت المادة الأولى منه على أن يعمل به اعتبارا من تاريخ ١/٤/١٩٣٣ ، أي الأخذ بمبدأ سنوية الضريبة المتداخلة متمشيا مع بداية ونهاية السنة المالية للحكومة في ذلك الوقت. ويلاحظ أن قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ وفي المادة ٢ منه قد أتى بما يسمى "بسنة التقدير" وهي السنة التي يتم فيها تقدير دخل المكلف وفرض الضريبة عليه حيث الأصل أن لا يتم تقدير دخل المكلف في السنة التي يتحقق فيها بل يتم في السنة التي تلي سنة تحقق الدخل مباشرة ، وقد أصبح يعرف بموجبه اصطلاح السنة المالية بالإضافة الى اصطلاح السنة التقديرية فمثلا يتحقق الدخل في الفترة الواقعة من ١/٤/١٩٦٥ وحتى ٣١/٣/١٩٦٦ وهي سنة تحقق الدخل وتسمى السنة المالية ، ولما كان التقدير ولا يزال لا يتم إلا بعد انتهاء هذه السنة أي اعتبارا من ١/٤/١٩٦٦ وحتى ٣١/٣/١٩٦٧ وتسمى هذه السنة بسنة التقدير ١٩٦٦ / ١٩٦٧ إلا أنه وبصدور قانون السنة

(١) الدكتوران ميمون أحمد البديوي وممد دياب بدوي / في المعامبة الضريبية طبقا للتشريع المصري/ المدار الجامعية / الإسكندرية / ١٩٨٥ / ملحق (١٢٧).

(٢) الدكتور محمد دلي مراد / تشريع الضرائب / ملحق (١٢٧) مفار اليه في مؤلفه نظام مديد مديون العمري / اتجاهات المشرع العمري في ضريبة الدخل / الطبعة الأولى / مطبعة المعارف / بغداد / ١٩٧٩ / ملحق (٢٦٧).

المالية للحكومة رقم ٢٧ لسنة ١٩٦٦ (١) والذي نصت المادة ٢ منه على أن "تبدأ السنة المالية لسنة ١٩٦٦ في ١/٤/١٩٦٦ وتنتهي في ٣١/١٢/١٩٦٦ باعتبارها سنة انتقالية، كما وقد نصت المادة ٣ منه أن تبدأ السنة المالية ١٩٦٧ وما يليها من السنين في ١/١ من كل سنة وتنتهي في ٣١/١٢ من السنة ذاتها.

وقد شار الخلاف فيما إذا أصبحت سنة التقدير هي نفس السنة المالية للحكومة حسبما عرفت في قانون السنة المالية أم لا ؟ ولكن سرعان ما انتهى هذا الخلاف عندما عرض الأمر على الديوان الخاص بتفسير القوانين (٢) والذي قرر اعتبار تعريف سنة التقدير الوارد في المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ قد عدل على أساس تعريف السنة المالية الوارد في قانون السنة المالية المشار اليه. وبناء عليه فقد أصبحت سنة ١٩٦٦ سنة مالية انتقالية تتكون من تسعة أشهر تبدأ في ١/٤/١٩٦٦ وتنتهي في ٣١/١٢/١٩٦٦ وقد جرى التقدير على الدخول المتخلفة خلال هذه الفترة من السنة وسميت سنة التقدير ١٩٦٧ واعتبارا من ١/١/١٩٦٧ أصبحت السنة التقويمية تبدأ في ١/١/١٩٦٧ وتنتهي في ٣١/١٢/١٩٦٧ وتسمى بسنة التقدير ١٩٦٨ وهكذا.

"وعندما صدر قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ ألغى تعريف سنة التقدير المنصوص عليه في القانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ واتخذ السنة المالية ذاتها هي الأساس في تقدير الضريبة" (٢) والملاحظ في هذا الصدد أن ما جرى عليه العمل في دائرة ضريبة الدخل وما يزال التمييز بين سنة تحقق الدخل وسنة تقديره لسنة ١٩٨١ وما قبلها والذي لم يعد له ما يبرره ليس منذ صدور قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ بل منذ صدور قرار الديوان الخاص بتفسير القوانين الذي اعتبر سنة التقدير هي نفس السنة المالية.

(١) المنشور في المجلد (١٩٦٦) من العدد (١٩٦٦) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٦٦/٢/٥ .
(٢) انظر: القرار الصادر عن الديوان الخاص بتفسير القوانين رقم (٥) لسنة ١٩٦٧ المنشور في المجلد (١٩٦٧) من العدد (١٩٦٧) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٦٧/٢/١١ .
(٣) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٥/٥٠٠) الصادر بتاريخ ١٩٨٥/٨/١٤ المنشور في المجلد (٢٥٦) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٧ .

ومما سبق أرى أن مبدأ سنوية الضريبة يترتب عليه نتيجتان:

النتيجة الأولى: الأصل أن يتم التقدير على دخل المكلف المتأشئ له خلال سنة كاملة تقويمية كانت أو متداخلة مع وجود بعض الاستثناءات.

والنتيجة الثانية: الأصل استقلال السنوات المالية بحيث يتم تقدير كل سنة مالية بصورة مستقلة عن تقدير السنوات الأخرى سواء كانت هذه السنوات سابقة أو لاحقة، وذلك على اعتبار أن كل سنة مالية تستقل بإيراداتها ونفقاتها الانتاجية ولاستثناء ما نص عليه قانون ضريبة الدخل. وهذا ما أكدت عليه محكمة التمييز ويمكن إيجاد القرارات التالية أمثلة على ذلك وهي:

١ - القرار رقم ٨٤/١٢٦ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "لا يوجد في قانون ضريبة الدخل ما يلزم المقدر أو المحكمة بالتقيد بتقديرات السنين السابقة للتوصل إلى مقدار الدخل في سنة لاحقة كما أن القاعدة تقضي بأن كل سنة تقديرية تستقل عن السنة الأخرى".

٢ - القرار رقم ٨٧/٤٤٧ (٢) والذي جاء فيه ما يلي: "تطبيقاً لمبدأ سنوية الضريبة يحاسب المكلف عن الشقق المباعة من البناء عن كل سنة على حدة لأن تأجيل محاسبة المكلف إلى حين اتمام بيع الشقق فيه إهدار لهذا المبدأ".

٣ - القرار رقم ٨٨/٥٣٧ (٣) والذي جاء فيه ما يلي: "أن جزءاً من هذه الخوائد خاص بسنة ١٩٨٣ ولا علاقة له بسنة ١٩٨٤ فلا يجوز احتسابه دخلاً للمكلفة في عام ١٩٨٤ موضوع الإدعاء وذلك عملاً بقاعدة سنوية الضريبة".

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٤/١٢٦) المنشور في المجلد (١٠٦٠) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٤.
(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٧/٤٤٧) الصادر بتاريخ ١٩٨٢/١٠/٤ المنشور في المجلد (٩٦١) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٩.
ويجدر الإشارة إلى أن هذا القرار كان تطبيقاً لنص الفقرة (١-أ) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٢٤) لسنة ١٩٨٢ والتي كانت تدفع لضريبة الدخل الأرباح والمكاسب المتأشئة عن بيع أي عقار.
(٣) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٨/٥٣٧) المنشور في المجلد (١٠٢٦) وما بعدها من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٩.

المطلب الثاني: الاستثناءات الواردة على مبدأ سنوية الضريبة .

إذا استعرضنا احكام قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ نجد أن المشرع قد خرج على قاعدة مبدأ سنوية الضريبة وذلك باخضاعه للضريبة الدخل المتحققة في اقل من سنة أو المتحققة قبل مرور سنة أو في موعد يختلف عن بداية ونهاية السنة المعتمدة للتقدير .

الفرع الأول: اخضاع الدخل المتحقق في اقل من سنة للضريبة .

ان النتيجة الاولى المترتبة على مبدأ سنوية الضريبة تفيد ان يتم التقدير على دخل المكلف المتأتي له خلال سنة كاملة كقاعدة عامة الا ان قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ قد اجاز ان يتم تقدير الدخل المتحققة للمكلف في اقل من سنة ، وهذا ما اكدت عليه محكمة التمييز بقرارها رقم ٧٧ / ٢٨٠ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "توجب الفقرة ١/١ من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ فرض الضريبة على المكاسب المتأتية من اي عمل أو تجارة مهما كانت المدة التي جرت فيها ممارسة ذلك العمل أو تلك الحرفة ولا يتوجب ان يتجدد العمل بمصفة دورية" .

ويمكن اعطاء الحالات التالية كمثلة على هذا الاستثناء .

(١) حالة التقدير على دخل المكلف الذي ينوي مغادرة البلاد نهائيا .

فقد نصت الفقرة ١ من المادة ٤٠ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه "يجوز للملادر اجراء التقدير على اي شخص

(١) انظر: لراار محكمة التمييز رقم (٧٧/٢٨٠) المنشور في المذكرة (١٥٢١) من مجلد مجلة ندابة المحامين لسنة ١٩٧٧ وتجدد الاشارة الى أن تم الفقرة (١- ١) المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ مطابقا تماما لنص الفقرة (١/١) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

على وشك مغادرة المملكة نهائيا قبل نهاية السنة وفرض الضريبة المستحقة عليه عن الفترة السابقة من السنة".

وهكذا فان هذه الفقرة قد اجازت للمقدر اجراء التقدير وفرض الضريبة على دخل أي شخص قبل نهاية السنة اذا انهي هذا الاخير أو أوقف نشاطه نهائيا في الاردن وذلك عن المدة التي عمل بها اذا تبين أن هذا الشخص ينوي مغادرة الاردن نهائيا ولا ينوي العودة اليه بالمرة أو أنه ينسوي العودة ولكن بعد مدة طويلة .

(٢) حالة بدء النشاط بعد بداية السنة .

اذا بدأ المكلف نشاطه التجاري أو الصناعي بعد مرور بضعة اشهر من بداية السنة ولنفرض انها ٤/١ فيجب على المكلف ان يتقدم بكشف التقدير المتعلق بدخله الاجمالي الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه عن هذه الفترة من السنة بعد ١٢/٣١ بمعنى ان هذا الدخل يخص تسعة شهور من السنة أي اقل من سنة كاملة . وقد استلزم اجتهاد القضاء على جواز ان تكون السنة الضريبية اقل او اكثر من سنة كاملة ويمكن اعطاء اللرايين التاليين مثلين على ذلك :

١ - قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم ١٩٨٥/٢٤٨ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "وبناء على الوقائع التي استعرضتها المحكمة لاتجد في اعتماد المقدر للميزانية الموحدة وحساب دخل المستأنف على اساسها خروجاً عن مبدأ سنوية الضريبة حيث يجوز اعتبار سنة التقدير اقل او اكثر من سنة كاملة".

٢ - قرار محكمة التمييز رقم ٨٥/٥٨٧ (٢) والذي جاء فيه ما يلي: "لقد اجاز الطلقة للمؤسسات الحديثة ان تتخذ سنة حسابية اقل او اكثر من اثني عشر شهرا".

(١) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (١٩٨٥/٢٤٨) الصادر بتاريخ ١٩٨٥/٥/٢٨ .
من القرارات المجيدة لدى الباحة.

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٥/٥٨٧) المنشور في المجلد (٥٨٢) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨١ .

الفرع الثاني: إخضاع الدخل المتأتي في نفس سنة تحققه للضريبة .

ان الفقرة ١ من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ توجب كقاعدة عامة فرض الضريبة على الدخل الذي يتأتى للمكلف في سنة معينة بعد انتهائها واستثناء من هذه القاعدة اجاز إخضاع الدخل المتأتي في نفس السنة التي تحقق فيها للضريبة ولقبل انتهائها .

ويمكن اعطاء الحالات التالية كامثلة على هذا الاستثناء .

١ - حالة الدخل من الرواتب والأجور وما في حكمها .

فقد ألزمت الفقرة ١ من المادة ١٩ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ كل شخص مسؤول عن دفع راتب أو أجر أو علاوة أو مكافأة أو مخصصات غير معفاة من الضريبة ان يخصم منها عند دفعها الضريبة المقررة وأن يقدم لدائرة ضريبة الدخل كشفاً بالمبالغ التي خصمها وأن يقوم بدفع هذه المبالغ شهرياً . بمعنى أن راتب الموظف أو المستخدم لشهر كانون الثاني من سنة ما يدفع عنها الضريبة المقررة في شهر شباط من نفس السنة وهذا يعني انه دفع الضريبة في نفس سنة تحقق الدخل وقبل ان تنتهي بدليل ان الفقرة ب من نفس المادة اجازت للمقدر ان يعتبر المبالغ المقتطعة على الوجه السابق ضرائب نهائية .

٢ - حالة الديون الهالكة .

اجازت الفقرة ز من المادة ٩ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ أن ينزل من الدخل الخاضع للضريبة الديون الهالكة الناجمة عن أي عمل أو تجارة أو حرفة أو صناعة ولو كانت تلك الديون مستحقة الدفع قبل بدء السنة باعتبارها نفقة إنتاجية للسنة مدار التقدير على الرغم من أنها نفقات إنتاجية تعود لسنة أو لسنوات سابقة . وبالمقابل فكل مبلغ يسترد في أي سنة من

المبالغ التي سمح بتنزيلها في السابق باعتبارها ديونا هالكة يعتبر دخلا خاضعا للضريبة خلال تلك السنة على الرغم من انه يعود لسنة او لسنوات سابقة ايضا.

٣ - حالة تدوير الخسائر.

لقد نصت الفقرة ١ من المادة ١٠ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه "إذا لحقت خسارة بأي شخص خلال السنة في أحد مصادر دخله الخاضع للضريبة بمقتضى هذا القانون فيجوز تقاصها من مجموع دخله في السنة نفسها من المصادر الأخرى".

وهي هذا النص تطبيقا للنتيجة الثانية المترتبة على مبدأ سنوية الضريبة والمتمثلة باستقلال السنوات المالية بعضها عن البعض الآخر سواء بإيراداتها أو بمصروفاتها، ولكن ما جاء في الفقرة ب من المادة ١٠ المشار اليها يمثل خروجاً عن هذه القاعدة حيث نصت على انه "إذا بلغت الخسارة مقدارا لا يمكن تقاصه بكامله يدور رصيدها الى السنة التالية مباشرة وإلى التي تليها وهكذا لغاية ست سنوات بعد السنة التي وقعت فيها الخسارة ويجوز تقاص الرصيد المدور الى كل منها من الدخل الخاضع للضريبة فيها".

٤ - حالة تدوير الاستهلاكات.

للتوصل الى الدخل الخاضع للضريبة اجازت الفقرة ي من المادة ٩ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ تنزيل استهلاك وتلف أي بناء يحتوي على ماكنات شغالة ويستعمل بصورة رئيسية من أجل تشغيل تلك الماكينات واستهلاك وتلف الماكينات أو الآلات أو المهورشات..... الخ وذلك من دخل السنة نفسها، ولكن البند ٤ من الفقرة ي من المادة ٩ المشار اليها نص على انه "إذا كان إجمالي الدخل اقل من قيمة الاستهلاكات في أي سنة يدور رصيدها الى السنة أو السنوات التالية" وفي هذا خروج آخر على قاعدة استقلال السنوات المالية بعضها عن البعض سواء بإيراداتها أو مصروفاتها.

ه - حالة قبض الدخل الذي يخص عدة سنوات في سنة واحدة .

ان المشرع قد اخضع لضريبة الدخل بدل الخلو وبدل المفتاحية وكذلك المبالغ المقبوضة والناجمة عن التصرف بالعلامة التجارية أو التصميم أو براءة الاختراع أو حقوق التأليف والطبع .

والملاحظ ان هذه الدخول على الرغم من انها قد قبضت في سنة معينة إلا انها تعود لسجده عدة سنوات مضت، لذلك يرى المشرع توزيع هذا الدخل على عدة سنوات لاحقة لسنة قبضه حيث اخضع بدلات الخلو والمفتاحية للضريبة بتقسيمها على خمس سنوات لاحقة بالتساوي، كما وسمح للشخص الذي دفع هذا البديل باستهلاكه ضمن المصاريف والنفقات الانتاجية خلال مدة خمس سنوات لاحقة بالتساوي ايضا (١) ، كما وانه سمح بتوزيع الدخل الخاضع للضريبة من التصرف بالعلامة التجارية وما ماثلها على ثلاث سنوات (٢) ، ولما كانت هذه السنوات اللاحقة لسنة قبض الدخل لا علاقة لها البتة في نشوء هذا الدخل ومصفوفاته ومع ذلك عالجه المشرع ضمن إيرادات ومصروفات السنوات اللاحقة . وهذا خلافا للقاعدة استقلال السنوات الضريبية .

الفرع الثالث: محاسبة المكلف على أساس السنوات المتداخلة .

عرفت المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ السنة بانها " المدة التي تبدأ باليوم الاول من شهر كانون الثاني وتنتهي في اليوم الحادي والثلاثين من شهر كانون الاول من السنة نفسها " .

وهذا يعني ان السنة الضريبية كقاعدة عامة هي سنة تقويمية تبدأ في ١/١ وتنتهي في ١٢/٣١ من السنة نفسها .

(١) انظر: الفقرة (٧-١) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٢) انظر: الفقرة (٨-١) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

إلا أن المشرع قد خرج عن هذه القاعدة في حالة الإفصال الحسابات في تواريخ مختلفة عن نهاية السنة المالية . حيث نصت المادة ٦ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على أنه " يسمح للمكلف الذي اعتاد أن يقلل حساباته في موعد مختلف عن نهاية شهر كانون أول أن يفعل ذلك وتستوفي الضريبة عن الدخل الخاضع لها والمتحقق خلال عام كامل نهايته هذا الموعد".

وهكذا سمحت هذه المادة للمكلف بمسك حسابات يختلف موعد بدايتها ونهايتها عن موعد بداية ونهاية السنة المالية الضريبية أن يتخذ سنة حساباته أساسا للتقدير إذا أراد ذلك كان تبدا على سبيل المثال في ١/٦/١٩٩٢ وتنتهي في ٣١/٥/١٩٩٣ . وذلك بعد موافقة ملقدر ضريبة الدخل على هذا الاجراء . فإذا وافق فيصبح بإمكان هذا المكلف أن يستمر في اتباع هذه الطريقة في السنوات اللاحقة ، وليس له فيما بعد أن يغير هذه التواريخ إلا بموافقة ملقدر ضريبة الدخل على ذلك.

الفصل الرابع

تحديد مطرح الضريبة على الدخل من حيث الأشخاص.

لم يلجأ المشرع الى التمييز في فرض الضريبة بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي، فالمكلف شخص طبيعي او شخص معنوي لهما حسب التشريع الضريبي الاردني الشخصية الضريبية نفسها وتحكمها القوانين الضابطة للضريبة نفسها ايضا.

المبحث الأول: الشخص الطبيعي والشركات العادية المقيمة.

المطلب الأول: الشخص الطبيعي.

ان لفظة الشخص وفقا لاحكام قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ تشمل الشخص الطبيعي والشخص المعنوي باستثناء الشركة العادية المقيمة (١). والشخصية الطبيعية هي الشخصية المقررة للانسان فهي تثبت له بمجرد كونه انسانا، وبناء عليه فإن الطفل والمجنون لهما شخصية طبيعية رغم انعدام الارادة والادراك لديهما. "وتبدأ شخصية الانسان بتمام ولادته حيا وتنتهي بموته" (٢) والقانون اذ يقرر للانسان الحقوق ويفرض عليه الواجبات كذلك لأنه كائن اجتماعي يستطيع ان يساهم بعقله في تحقيق المالح العام للجماعة التي هو عضو من اعضائها (٣).

وبناء عليه فان الضريبة على الدخل تسري على الشخص الطبيعي اذا ماتوا فرت فيه شروط الخضوع للضريبة سواء كان الشخص ذكرا او انثى بالغاً او قاصراً كامل الأهلية او ناقصها (كالمسفيه) او فاقدتها (كالمصغير دون سن السابعة من عمره او المجنون) وسواء كان الشخص الطبيعي مواطناً او اجنبياً.

(١) انظر: المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.
(٢) انظر: الفقرة (١) من المادة (٢٠) من القانون المدني رقم (١٤) لسنة ١٩٧٦.
(٣) الدكتور ادريس العلوي العبدلوي / المدخل لدراسة القانون / الطبعة الثانية / الجزء الثاني / نظرية الحق / مطبعة فلالا / المحمدية / المغرب / ١٩٧٥ / ملحق (١٨٢).

وفي هذا الصدد يثور الجدل الفقهي حول طبيعة الاهلية القانونية التي يتمتع بها الشخص الطبيعي عند خضوعه للضريبة لذا سوف اطرح خلاصات الراي على هذه النقطة جانباً واقول بان القواعد العامة في الاهلية هي التي تسري في مجال الضريبة .

ومن البديهي ان يعهد الى الوصي او القيم بالتقديم كشف الضريبة الخاص بنطاق الاهلية والمدافعة عنه امام مقدر ضريبة الدخل والمحاكم المختصة (١).

وتجدر الاشارة الى ان الضريبة تفرض على دخل كل فرد من افراد الاسرة على حده حيث ان الاصل اعتبار كل من الزوج والزوجة مكلفاً مستقلاً عن الآخر ولكن استثناء من هذا الاصل يعتبران مكلفاً واحداً بناء على طلبهما، وفي هذه الحالة يجري التقدير باسم الزوج ولكن تحصيل الضريبة يجري من كليهما او من أي منهما وفقاً لما يقرره مقدر ضريبة الدخل، ومع ذلك يكون الزوج ملزماً بالقيام بجميع الامور والاجراءات والواجبات المتعلقة باجراءات التقدير المطلوبة عن دخله او دخل زوجته او دخليهما (٢) وكذلك يعتبر كل ابن من ابناء الاسرة مكلفاً مستقلاً عن الآخر من جهة ومستقلاً عن والده من جهة أخرى الا اذا كان الدخل قد نشأ من معاملة تصرف وهمية اجراها المكلف لصالح ولد من اولاده لم يكمل الثامنة عشرة من عمره عند بدء السنة التي تحقق فيها الدخل وعندها يعتبر هذا الدخل عائداً لوالده ويحاسب هذا الاخير عنه ضريبياً (٢) .

الفرع الأول: دخل الاسرة بين الدمج والفصل.

لقد اعتنق المشرع لفترة طويلة نسبياً من الزمن وذلك لغايات ضريبة الدخل فكرة وحدة دخل الاسرة حيث كان يعتبر دخل المرأة المتزوجة التي تعيش مع زوجها دخلاً للزوج (١)

- (١) الدكتور حسين خليل / الاحكام العامة في قانون الضريبة / المراجع السابق / ملحق (١٧٢).
- (٢) انظر: المادة (٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ بكافة فقراتها.
- (٣) انظر: المادة (١٦) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ بكافة فقراتها.
- (٤) انظر: المادة (١٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (١٢) لسنة ١٩٥٤ والتي عدلت بالدلالة (١) من المادة (٥) من قانون ضريبة رقم (١٢) لسنة ١٩٧٥ .

والواقع أن غاية المشرع من وراء هذه الفكرة كانت للحيولة دون التهرب الضريبي وحتى لا يعتمد رب الأسرة الى العمل على تفتيت مصادر دخله وذلك بتوزيعها على زوجته وأفراد أسرته [١] وبالإضافة الى الرغبة الجامعة لديه في الاستفادة من تجنب تصاعد معدل الضريبة كون إضافة دخل الزوجة الى دخل زوجها من شأنه زيادة الدخل الخاضع للضريبة وبالتالي زيادة معدل الضريبة المفروضة عليه .

ولما كانت هذه الفكرة منتقدة ولا تتفق مع احكام الشريعة الاسلامية السمحاء كون اموال الزوجة يجب ان تكون منفصلة كلياً عن اموال زوجها ، وليس من حق الزوج العمل على ادارته أو استثماره أو التصرف فيه الا بإذنها وان الزوج ملزم بالانفاق على زوجته حتى ولو كانت موسرة [٢] . فقد تخلى المشرع عن فكرة وحدة دخل الأسرة [٢] بأن اعتبر كل من الزوج والزوجة مكلفاً مستقلاً عن الآخر [٤] إلا أن المشكلة التي تتعلق بالاعفاءات الشخصية والعائلية بقيت قائمة كون الزوج وحده هو الذي يتمتع بالاعفاءات المنصوص عليها قانوناً لأن الأصل في التكليف الضريبي يكون للزوج ويجوز منح هذه الاعفاءات كلها أو بعضها للزوجة في إحدى حالتين [٥] :

١ - بناء على طلب الزوج وعندها يتنازل عن حقه في الاعفاءات والتنزيلات لمصالح زوجته .

٢ - اذا كانت الزوجة هي المعيل الوحيد للعائلة كما هي حالة وفاة الزوج أو عجزه عن الكسب لأي سبب كان .

(١) هشام محمد مدون العمري / اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل / المردع السابق / ملحق (٢٥٨) .

(٢) محمد بن معجوز المظفراني / احكام الأسرة في الضريبة الاسلامية وفق مدونة الاحوال الشخصية / الطبعة الاولى / مطبعة النجاة الجديدة / الدار البيضاء / المغرب / ١٩٧٧ / ملحق (١٥٢) وما يمدداً .

(٣) بموجب الفقرة (٦) من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (١٣) لسنة ١٩٧٥ المنفرد في الملحق (٢٧٣) من العدد (٢٥٤١) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٧٥/٢/١ .

(٤) انظر: الفقرة (١) من المادة (٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥ .

(٥) انظر: الفقرة (ب) من المادة (٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

بالإضافة الى الاعفاءات التي نص عليها المشرع استثناء من الأصل، وهذه الاعفاءات هي:

١ - الاعفاء الجزئي من الرواتب والاجور والعلاوات والمكافآت والمخصصات اذا كانت الزوجة موظفة لدى القطاع العام أو مستخدمة لدى القطاع الخاص(١).

٢ - المساهمة التي تدفعها الزوجة الموظفة أو المستخدمة للمؤسسة العامة للضمان الاجتماعي أو في صندوق ادخار أو توفير أو تأمين صحي أو تقاعد أو أي صندوق آخر مماثل يوافق عليه وزير المالية. بما في ذلك المبلغ المدفوع عن شراء سنوات خدمة بموجب قانون الضمان الاجتماعي(٢).

٣ - الاعفاءات المتعلقة باعالة من تكون مسؤولة شرعا عن اعالتهم (٣).

ومع ذلك اجد ان المشرع لا يزال يدور حول فكرة وحدة دخل الاسرة حيث اجاز اعتبار الزوج والزوجة مكلفا واحدا بناء على طلبهما، وفي هذه الحالة يضم دخل الزوجة الى دخل زوجها وتفرض الضريبة على الدخلين معا باسم الزوج ويكون هذا الاخير ملزما بالقيام بجميع الامور والاجراءات والواجبات المتعلقة باجراء التقدير بما في ذلك تقديم الكشوف السنوية والحضور امام المقدر لتقديم البيانات والمعلومات التفصيلية المطلوبة عن دخله او دخل زوجته او دخليهما، ويتم تحصيل الضريبة من كليهما أو من أي منهما وفقا لما يقرره المقدر.(٤)

(١) انظر: الفلورين (١ ، ب) من المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٢) انظر: الفلورين (٣ ، ج) من المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٣) انظر: الفلور (١) من المادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٤) انظر: الفلورين (د ، هـ) من المادة (٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

الفرع الثاني: المعاملات الوهمية أو المصطنعة .

يلجأ بعض المكلفين الى اجراء تصرفات قانونية الهدف منها هو التهرب من الضريبة وذلك بتجزئة الدخل وتقسيمه بين عدد من المكلفين مما يؤدي بالنتيجة الى تنزيل مقدار الضريبة المستحقة . لذلك عمد المشرع الى اعطاء مقدر ضريبة الدخل سلطة واسعة تجيز له ان يرفض اية معاملة تصرف اذا تبين له انها لا تتعدى كونها معاملة وهمية او مصطنعة القصد منها هو التهرب الضريبي مهما كان نوع التصرف ومهما كان العقد الذي تم التصرف بموجبه ، ورفض معاملة التصرف يعني عدم الاعتراف بها لفظ لغايات فرض ضريبة الدخل ، ولا يعني بطلانها بالنسبة للمتعاقدين او بالنسبة للغير اصحاب المصلحة ، ولا يوجد للمعاملات الوهمية او المصطنعة شكل معين اذ تختلف هذه المعاملات باختلاف اساليب التهرب الضريبي ، ومن اهم هذه الاشكال التي يواجهها مقدر ضريبة الدخل على سبيل المثال ما يلي :

اولا : معاملات التصرف الجارية لمصلحة الاولاد .

وتعني ان يقوم المكلف بفراغ او تسجيل املاكه المنتجة للدخل الخاضع للضريبة باسماء اولاده القصر الذين لم يكمل اى منهم السنة الثامنة عشرة من عمره عند بدء السنة التي تحلق فيها الدخل ، حيث اعطى القانون مقدر ضريبة الدخل الحق بان يهمل هذه المعاملة ويعتبر الدخل المتصرف به دخلا للشخص الذي اجرى معاملة التصرف (١) كونها معاملة وهمية في كافة الاحوال اذا توافر فيها الشرطان التاليان :

١ - ان يجري المكلف معاملة التصرف لصالح ولد من اولاده ، وتشمل معاملة التصرف هذه ولف الموجودات او هبتها او التعاقدا او اجراء اي اتفاق او ترتيب بشأن انتقالها او ريعها بمعنى ان تكون هناك معاملة تصرف سواء كانت معاملة بيع او هبة او اي عقد آخر (٢) وهذا ما اكدت عليه محكمة التمييز بقرارها رقم

١٩٧٤/٦٧ والذي جاء فيه ما يلي :

(١) انظر : الفقرة (ب) من المادة (١١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٢) انظر : الفقرة (أ) من المادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

"ان الاجتهاد قد استقر على ان معاملات التصرف التي يجريها المكلف لمصالح اولاده هي التي يجوز للمقدّر اعتبارها معاملات وهمية لغايات فرض ضريبة الدخل اما اذا لم يكن الملك قد انتقل لاولاد عن ابيهم وانما انتقل اليهم بالشراء من آخرين فانه ليس في القانون ما يجيز اعتبار هذه المعاملة وهمية". (١)

٢ - ان يكون الولد الذي اجريت المعاملة لصالحه دون الثامنة عشرة من عمره عند بدء السنة التي تحقق فيها الدخل وقد استقر اجتهاد محكمة استئناف ضريبة الدخل (٢) على اعتماد معيار اعمار اولاد المكلف المتصرف لتمييز المعاملات الوهمية أو المصطنعة من غيرها حيث ردت الاستئناف المتعلق بواقعة شراكة كل من القاصرين باعتبار ان معاملة التصرف التي اجراها والدهما من جهتهما معاملة وهمية وصورية ترمى

لتفتيت الضريبة والتهرب منها كما تلضي بذلك احكام المادة ١٦/ب من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ . وبالمقابل اعتبرت المعاملة التالية معاملة صحيحة وليست معاملة وهمية ترمي الى تفتيت الدخل، وهذه المعاملة تتمثل في افراغ المكلف لولديه حصتين لكل منهما من العقار الذي حقق الدخل حيث كان كل منهما بالغاً راشداً له الحق المطلق بالتصرف بكامل حقوقه في هذا العقار سواء من حيث الدخل المتأتي منه ام خلاف ذلك (٣). وبناء عليه فاذا ما توافر الشرطان السابقان في معاملة تصرف معينة فان المشرع قد افترض انها معاملة تصرف وهمية كقرينة قانونية مقررّة لمصلحة ضريبة الدخل وليس امام مقدّر الضريبة الا اهمال هذه المعاملة وان

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٤) في القضية رقم (١١٧٤/١٧) الصادر بتاريخ ١٩٧٤/٢/٦ . من القرارات المجمعة لدى الباحث .

(٢) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (٨٥/٢٧٤) الصادر بتاريخ ١٩٨٦/٢/١٢ . من القرارات المجمعة لدى الباحث .

(٣) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (٨٧/١٢٩٦) الصادر بتاريخ ١٩٨٧/١١/٢٥ . من القرارات المجمعة لدى الباحث .

يقدّر الضريبة المستحقة على المكلّف المعني كان لم تكن المعاملة (١) دون أن يكون ملزماً في اثبات وهمية هذه المعاملات أو صوريّتها.

وهنا يثور التساؤل عما إذا كان يجوز للمكلّف اثبات عكس ما يخالف هذه القرينة القانونية أم لا؟ لقد اختلفت وجهات نظر الدارسين لهذا الموضوع وانقسمت إلى رأيين:

الرأي الأول (٢): يقول بجواز اثبات عكس هذه القرينة كونها قرينة قانونية غير قاطعة من جهة ولا يوجد نص يمنع من اثبات عكسها من جهة أخرى.

الرأي الثاني (٣): يقول بأن المشرع وضع في المادة التي تحكم معاملة التصرف شروطاً قانونية محددة ومريحة رتب عليها أحكاماً ونتائج معينة وبالتالي فإن البيئة يجب أن توجه إلى الشروط الواردة فيها وليس إلى النتائج التي افترض القانون أنها تترتب عليها.

وأرى أننا في هذه الحالة أمام قرينة قانونية غير قاطعة بحيث يجوز للمكلّف أن يثبت عكسها، ولا يقصد بجواز اثبات عكس القرينة القانونية أن يناقش المكلّف الاستنباط أو الاستنتاج الذي قام به المشرع ليبين عدم سلامته فلا يحق له ذلك لأن فيه اعتراضاً على القاعدة القانونية ذاتها كما ذهب الرأي الأول وإنما المقصود أن للخصم أن يقيم الدليل على أن الاحتمال الذي تقول به القرينة لا يطابق الواقع في الحالة المعروضة ففي هذه القرينة يستطيع المكلّف اثبات أن معاملة التصرف لم تكن لصالح ولد من أولاده أو أن ولده المتصرف إليه قد بلغ الثامنة عشرة من عمره عند بدء السنة التي تحقّق فيها الدخل (٤).

(١) انظر: الفقرة (هـ) من المادة (١١) من قانون فريضة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.
(٢) انظر: سليمان الطراونة / من مقالة له بعنوان المعاملات الوهمية أو المبطنة من وجهة نظر فريضة الدخل / منشور في مجلة المال والاقتصاد / المراجع السابق / المذكرة الأولى / ١٩٦٨ / العدد (٤) / صفحة (١٥).
(٣) عيسى طياش / من مقالة له بعنوان الأحكام المستحدثة في قانون فريضة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ / منشورة في مجلة المال والاقتصاد / المراجع السابق / السنة الرابعة / ١٩٧١ / العدد (١٨) / صفحة (٤).
(٤) لمزيداً من الإيضاح حول هذا الموضوع انظر على سبيل المثال: الدكتور إدريس العليوي العبد لاوي / وسائل الإثبات في التفريع المدني المغربي / مطبعة فضالة / الدمدنية / المغرب / ١٩٧٧ / صفحة (١٢٠) وما بعدها.

وبعد هذا يثور تساؤل آخر عما اذا كانت معاملة التصرف في هذه الحالة، وبعد ان تقرر انها وهمية ومصطنعة في وقت من الاوقات، هل تبقى كذلك حتى بعد ان يتجاوز الشخص الذي اجريت المعاملة لمصلحته الثامنة عشرة من عمره؟ بمعنى آخر هل تقل الصفة الوهمية او المصطنعة ملازمة للمعاملة اذا مازال الشرط الثاني المشار اليه اعلاه؟

وفي الاجابة على ذلك أؤيد جواب جانب من الفقه (١) على هذا التساؤل والذي يري ان الصفة الوهمية او المصطنعة تبقى ملازمة للمعادلة ولا تعود لتميح واقعية في نظر القانون وبحكمه عملا بلاعدة: اذا زال المانع عاد الممنوع. وذلك لان المقصود هو الشخص الذي اجري المعاملة وليس الشخص الاخر الذي اجريت المعاملة لمصلحته.

ثانيا: تاليف شركات التضامن الوهمية.

يستطيع مقدر ضريبة الدخل اذا وجد ان احد المكلفين قد ادخل زوجة او اولاده كلهم او بعضهم او احد اقاربه شريكا وهميا في مصلحته التي يتأتى له منها دخل خاضع للضريبة ويرى انه يهدف من وراء ذلك التهرب من ضريبة الدخل. ان يرفض شركة التضامن هذه لغايات فرض ضريبة الدخل ويعتبر دخلها بالكامل لواحد من الشركاء او اكثر حسب مقتضى الحال وذلك باعتبار ان هذه الشراكة معاملة تصرف وهمية او مصطنعة وان يلازم الضريبة على المكلف المعني كان لم تكن الشراكة استنادا لصلاحياته الواردة في المادة ١٦ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ وهذه الصلاحيات تخوله تقدير كون الشراكة ماهي الا معاملة تصرف وهمية او مصطنعة وذلك من خلال تقدير الظروف المحيطة بها، وهذا ما اكدت عليه محكمة التمييز بقرارها رقم ٧٧/٣٣٤ (٢) والذي

(١) عيسى طماش / الاحكام المستحدثة في قانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٩٤ / المرجع السابق / مفصلة (١) ما بعدها.

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٢١) في الالفة رقم (٧٧/٢٢٤) الصادر بتاريخ ١٩٧٨/١/٢١، من القرارات المبدعة لدى الباحث.

جاء فيه ما يلي : "لما كان الالقتناع بأن الشركة وهمية أو غير وهمية هو تقدير للظروف المحيطة بالشركة ففي هذه الحالة يكفي أن يقرر المقدر بحسب قناعته الشخصية ما إذا كانت المعاملة وهمية أم لا ؟ ولا يحتاج في ذلك لإقامة الدليل على ما توصل إليه كما هو الشأن في حالة الادعاء بوجود مصدر دخل جديد". وأرى أن ما جاء في هذا القرار هو عين الصواب لأن مقدر ضريبة الدخل في هذه الحالة أمام قرينة قانونية غير قطعية تعفيه من اثباتها، وبالمقابل يجوز للمكلف نقض هذه القرينة بالدليل العكسي طالما أنه لا يوجد نص يقضي بفسير ذلك (١) وبكافة طرق الاثبات المتاحة أمامه وذلك عندما يطعن بقرار التقدير القاضي برفض قبول الشراكة لدى محكمة استئناف ضريبة الدخل، شريطة أن لا يكون هذا الطعن بصورة استئناف مستقل وإنما يكون مع الاستئناف الذي يقدم ضد قرار التقدير القابل للاستئناف (٢) وتستقل المحكمة بدورها في القناعة المتعلقة بكون الشراكة فعلية أم وهمية وذلك من خلال البيانات المعروضة أمامها. ويمكن إعطاء مثال على ذلك في قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم ١٩٨٣/٤١ (٣) والذي جاء فيه ما يلي: "أن الشراكة التي يدعيها المكلف غير قائمة وواقعية وإنما هي عبارة عن معاملة تصرف وهمية ترمي إلى تفتيت الضريبة وتوزيعها... على الرغم من وجود شهادة تسجيل الشركات لأنها لا تعني بالضرورة وجود شركة فعلية قائمة".

ولقد استلزم اجتهاد محكمة التمييز على أن القناعة بوجود معاملة التصرف الوهمية من عدمها تعود إلى محكمة الموضوع دون رقابة عليها من محكمة التمييز ويمكن إعطاء مثال على ذلك في القرار رقم ١٩٨٧/٦٨٠ (٤) والذي جاء فيه ما يلي:

- (١) انظر: المادة (٤٠) من قانون البيانات رقم (٢٠) لسنة ١٩٥٢ المنشور في المجلد (٢٠٠) من العدد (١١٠٨) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٥٢/٥/١٧ .
 (٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨١/١١٣) الصادر بتاريخ ١٩٨٢/٦/٢ المنشور في المجلد (١٢٦٢) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٢ .
 (٣) انظر: لقرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (١٩٨٢/٤١) الصادر بتاريخ ١٩٨٢/٩/١ .
 (٤) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٥٨) في اللقبة رقم (١٩٨٧/٦٨٠) الصادر بتاريخ ١٩٨٧/١٠/٢٨ .
 من القرارات المصدرة لدى الباعث.

"ان المادة ١٦/هـ من قانون ضريبة الدخل تجيز اهمال معاملة تصرف وهمية او مصطنعة وتقدر الضريبة على المكلف المعني كان لم تكن المعاملة ، وبما ان محكمة الاستئناف قد اقتنعت بان معاملة تسجيل الشركة باسم المكلف وزوجته هي مصطنعة وغايتها التهرب من الضريبة ولم تفتتح ببيئة المكلف ولما كانت القناعة بالدليل تعود لمحكمة الموضوع دون رقابة عليها في ذلك من محكمة التمييز على اعتبار ان الاخيرة هي محكمة قانون لا محكمة وقائع".

وتجدر الاشارة الى ان عدم قبول معاملة التصرف من قبل مقدر ضريبة الدخل او المحكمة لايعني ان التصرف باطل او غير موجود بالنسبة للاطراف او بالنسبة للغير اصحاب المصلحة في هذا التصرف بل يلتزم اثر عدم قبول معاملة التصرف فقط لغايات التحقق من الدخل الخاضع وفرض الضريبة عليه . وهذا ما اكدت عليه محكمة التمييز بقرارها رقم ٨٤/٣٢ (١) والذي جاء فيه ما يلي:

"ان قانون ضريبة الدخل معني بالشخص المكلف بالدخل ولو ان التصرف قد جرى من الناحية الشكلية صحيحا كتسجيل الارض او الشركة لدى المرجع المختص، وكل ما يترتب على ممارسة المقدر هو تعيينه المكلف بضريبة الدخل، ولا يؤدي هذا الاجراء الى ابطال التصرفات بين ذوي العلاقة".

المطلب الثاني: الشركات العادية المقيمة .

نتيجة لعدم اعتراف المشرع بالشخصية المعنوية للشركة العادية المقيمة وما نتج عن ذلك من عدم تمتعها بذمة مالية مستقلة عن ذمم الشركاء فيها فانها لا تعتبر مكلفة بدفع ضريبة الدخل بصورة مستقلة بل يعتبر الشركاء فيها هم المكلفون ضريبيا، وما لقرار التقدير المتعلق بدخل الشركة العادية المقيمة الا عبارة عن

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٤/٢٢) الصادر بتاريخ ١٩٨١/١/٤ المنشور في المجلد (١٨٦) من مجلد مجلة

قرار تمهيدي يتم بموجبه تقدير دخل الشركة الاجمالي ومن ثم يتم تنزيل المصاريف والنفقات الانتاجية التي انفقت في سبيل انتاج هذا الدخل الاجمالي (١). وذلك للتوصل الى الدخل الصافي للشركة حيث يوزع هذا الاخير بين الشركاء فيها كل حسب حصته في رأس المال وتفرض الضريبة على حصة كل شريك بصورة مستقلة وذلك بعد اضافتها الى مجموع دخله الصافي من المصادر الاخرى ان وجدت (٢) ولا فتكون هذه الحصة هي المطروح الوحيد للضريبة على دخل الشريك والتي تفرض عليه بصفة شخصية .

وهذا ما استقر عليه اجتهاد محكمة التمييز بالعديد من قراراتها المتعلقة بهذا الصدد، ويمكن اعطاء مثال على ذلك في قرارها رقم ١٩٨٩/٤٦٢ (٢) والذي جاء فيه ما يلي: "ان كل شريك في الشركة العادية يعتبر مكلفا مستقلا عن شركته وتفرض عليه الضريبة بصفته الشخصية وذلك عن مجموع دخله من المصادر المختلفة بما في ذلك الدخل المتأتي له من الشركة . وعليه فإن الادعاء بان الشركة العائدة للمكلفين قد انفسخت بسبب موت احد الشركاء وان فرض ضريبة الدخل عن هذه الشركة في غير محله ادعاء لا يستند الى اساس قانوني سليم مادام ان الضريبة فرضت على كل واحد من المكلفين بصفته الشخصية ولم تفرض على الشركة " .

وتجدر الاشارة الى ان القرار التمهيدي القاضي بتقدير دخل الشركة العادية المقيمة المشار اليه غير قابل للطعن فيه وذلك بصفة مستقلة بل لابد وان يتم تقدير دخل كل شريك على حدة ويتم بموجبه تحديد الضريبة المستحقة عليه وبعد ذلك ينشأ له حق الطعن بالقرار اداريا او قضائيا حسب مقتضى الحال ولكن بصورة (١) انظر: المادة (٩) من قانون فريضة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥ .

(٢) انظر: الفقرة (د) من المادة (٢) من قانون فريضة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥ .
- انظر ايضا الفقرة (ب) من المادة (١) من تدابير الزام فاشات معيضة من المكلفين بتقديم كشوف الدخل السنوية تحت طائلة الغرامة رقم (١) لسنة ١٩٨٩ المنشورة في المجلد (٥٢٢) من العدد (٢٦١٧) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٩/٢/١٦ . والتي تمت على الزام الشركاء في الشركة العادية المقيمة بتقديم كشف الدخل السنوي المتعلق بشركتهم لفايات معيضة حدة كل منهم من ارباحها او خسائرها .

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١٠٢) في القضية رقم (١٨٨٩/٤٦٢) الصادر بتاريخ ١٩٨٩/١٢/٢ . من القرارات المجمعة لدى الباحث .

مستقلة عن بقية الشركاء (١) وقد تأيد هذا الاتجاه في قرار محكمة التمييز رقم ٦٠/١٦٠ (٢) والذي جاء فيه ما يلي: "ان القرار الذي يقبل الاستئناف او التمييز هو القرار القاضي بتقدير الضريبة وليس القرار الاعدادي الصادر بتعيين مقدار الدخل الصافي الخاضع للضريبة لان تعيين الدخل الصافي انما هو اجراء تمهيدي لتقدير الضريبة".

الفرع الاول: الشركات العادية الوهمية او المصطنعة .

ان دخل الشركة العادية (شركة التضامن، شركة التوصية البسيطة) يوزع بين الشركاء فيها كل حسب حصته في رأس المال ومن ثم يتم اخضاع حصة كل شريك للضريبة بصورة مستقلة ولا يخطى على احد ما يترتب على هذا الاسلوب في التقدير من فائدة لكل شريك وتتجلى هذه الفائدة في نقصان مقدار الضريبة المستحقة عليه للأسباب التالية :

- ١ - تجزئة دخل الشركة الى حصص بحسب عدد الشركاء فيها .
- ٢ - منح كل شريك فيها الاعطاءات والتنازلات المستحقة له قانونا .
- ٣ - تجنب الدخل الخاضع للضريبة لكل شريك من ارتفاع معدل الضريبة المفروضة عليه مادام انه تصاعدي وقد يصل الى ما نسبته ٤٥% من الدخل الخاضع للضريبة . (٣)

وسوف يتبين العكس تماما والمتمثل في زيادة مقدار الضريبة فيما لو كانت هذه الشركة مؤسسة فردية تخص شريكا واحدا منهم فقط ولهذا فقد يذهب احدهم الى الادعاء بان مؤسسته الفردية ما

(١) انظر: الفقرة (١) من المادة (٣١) من قانون فريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ والتي نصت على انه " يجوز لأي شخص لدون عليه الفريبة ... ان يعترف على هذا التقدير، والمقدود بالشخص هو الشخص الطبيعي او المعنوي بامتلاكه الشركة العادية المقيمة . وبناء عليه فإن الاعتراف على التقدير يجب ان يكون من الشريك بعهده فذمما طبيعيا .

- اذقر: ايضا المادة (٥) من نظام اموال استئناف وتمييز دعايا فريبة الدخل رقم ١٠ لسنة ١٩٨٦ المنشور في المجلد (٢٢٧) من العدد (٢٢٢٢) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٦/٢/١ والتي نصت على انه " اذا كان الممتثلون شركاء في شركة عادية مقيمة فعلى كل منهم ان يقدم لأئدة استئناف مستقلة ...".

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٦٠/١٦٠) المنشور في المجلد (٢٨١) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٦٠ .

(٣) انظر: الفقرة (١) من المادة (١٧) من قانون فريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

هي الا شركة عادية مقيمة بعد ان يقوم بتسجيل شركاء صوريين فيها من افراد عائلته كزوجته وأولاده دون سن الثامنة عشرة تهربا من الضريبة لذلك فلقد اعطى المشرع مقدر ضريبة الدخل الحق بان يهمل أية معاملة تصرف وهمية او مصطنعة وان يقدر الضريبة المستحقة على المكلف المعني كان لم تكن المعاملة (١).

وتعتبر القرائن التالية دليلا على ان الشركة وهمية الا اذا ثبت العكس:

- ١ - أن يكون الشريك زوج المكلف أو احد اولاده دون سن الثامنة عشرة من عمره .
- ٢ - عدم مساهمة الشريك في رأس المال حليفة سواء كان نقدا أو عملا .
- ٣ - عدم اشتراك الشريك في ادارة الشركة بصورة فعلية... الخ .

ويستطيع الشركاء في شركة عادية اثبات أن شركتهم حليقية وليست وهمية أو مصطنعة بكافة طرق الاثبات المتاحة كالوثائق والمستندات وشهادة الشهود . وهذا ما اخذت به محكمة استئناف ضريبة الدخل في قرارها رقم ٧٥/٤٥٤ (٢) والذي جاء فيه ما يلي:

"لقد لنعت المحكمة من شهادة تسجيل الشراكة ورخص المهن وشهادة غرفة التجارة والبيانات الشخصية وجود شريك للمكلف في المحل".

ولكن هذا لايعني بأي شكل من الاشكال ان مجرد تسجيل الشراكة والحصول على رخصة المهن وما الى ذلك من الوثائق الرسمية ان الشركة تعتبر حليقية وليست وهمية ، وهذا ما ذهبت اليه محكمة استئناف ضريبة الدخل في قرارها رقم ١٩٨٣/٤١ (٣) والذي جاء فيه ما يلي: "ان قرار التقدير والقاضي باعتبار ان

(١) انظر: اللائحة (هـ) من المادة (١٦) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥ .

(٢) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (٢٥/٤٥٤) الصادر بتاريخ ١٩٧٥/١/١٠ من القرارات المجمعة لدى الباحث.

(٣) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (١٩٨٣/٤١) الصادر بتاريخ ١٩٨٣/١/١١ من القرارات المجمعة لدى الباحث.

الشراكة التي يدعيها المكلف غير قائمة وواقعة فعلا وانما هي عبارة عن معاملة تصرف وهمية ترمي الى تفتيت الضريبة وتوزيعها واقع في محله " علما بان المكلف كان قد اشترى قطعة ارض ومعملين لنشر الحجر ودفع الثمن كاملا من ماله الخاص وقام بتسجيل هذه القطعة باسم اولاده وحصل على شهادة تسجيل شراكة من الجهات الرسمية... ولقد اعتبرت المحكمة ان هذه الوشائق لاتعني بالضرورة وجود شركة فعلية قائمة .

الا ان محكمة التمييز ترى بقرارها رقم ١٩٨٠/٢٠٨ (١) وفي قضية مشابهة ان المكلف قد ابرز شهادة تسجيل شركة عادية وهي صادرة عن موظف مختص لتنظيمها ولذا فهي حجة على الكافة بما دون فيها من افعال مادية لزام بها الموظف العام في حدود اختصاصه عملا بالمادة ٧ من قانون البينات، ولذا فلول محكمة الاستئناف ان بينة المكلف لم تثبت قيام الشراكة لقول مخالف للقانون والواقع معا. اما اذا كان الغرض من تعليل محكمة الاستئناف بهذا الشكل الوارد في حكمها ممارسة الصلاحيات المنصوص عليها في المادة ٢١ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ فإن هذه المادة تعتبر التصرف موجودا ولكنه يرمي الى تنزيل الضريبة المستحقة لكون المعاملة مصنعة او وهمية او انها لم تنفذ، وفي هذه الحالة يلتزم ان تطبق محكمة الاستئناف احكام هذه المادة لا ان تستند الى انها لم تلتنع بوثيقة رسمية .

وأرى ان ماجاء في قرار محكمة التمييز هذا هو عين الحقيقة للمقصود من المادة ١٦ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ كون المقدر باعتباره الشركة وهمية او مصنعة لا ينافي في تكوين الشركة فيما اذا كانت موجودة قانونا ام لا ؟ بل ينافي في الهدف والغاية من تكوين الشركة بانه التهرب من الضريبة .

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٢٥) في الالوية رقم (١٩٨٠/٢٠٨) الصادر بتاريخ ١٩٨٠/٧/٢٢ .
من القرارات المجمع لدى الباءة .
وتجدر الاشارة الى ان المادة (٢١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ مشابهة للمادة (١٦) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

الفرع الثاني: رواتب الشركاء .

لقد اجاز المشرع في قانون الشركات ان يعمل الشريك في ادارة شركة التضامن مقابل مكافاة او اجر عن عمله في ادارة الشركة شريطة ان يوافق على ذلك بولاية الشركاء فيها (١) ومن الطبيعي ان يعمل الشريك في ادارة شركته كونه اقدر من غيره على القيام بهذه المهمة من جهة ومن جهة اخرى لا يوجد في قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ ما يمنع من ذلك، وبالمقابل يعفى من الضريبة بما نسبته ٢٥% من هذه المبالغ التي يتقاضاها. (٢) وقد اختلفت الاراء فيما اذا كان يجوز اعتبار كل الشركاء في شركات التضامن عاملين فيها ويتقاضون اجورا ومكافآت، وانقسمت الى رأيين:-

الرأي الاول: وتمثله الادارة الضريبية حيث ترى "ان العقد الجاري بين الشركاء في شركات التضامن هو عقد مشاركة لا عقد استخدام فكل من الشركاء يعتبر رب عمل لا مستخدما" (٢) كما وترى "ان المبالغ التي يتقاضاها كل من الشركاء الذين تتكون منهم شركات التضامن هي جزء من الارباح المتحققة لكل منهم من المهنة وليس اجرا" (٣).

وقد ايدت محكمة استئناف ضريبة الدخل الادارة الضريبية في الشق الثاني من رايها السابق وذلك باعتبار المبالغ التي يتقاضاها كل من الشركاء في شركات التضامن ليست اجرا بالمعنى المقصود منه وذلك بقرارها رقم ٨٦/١٣٣٤ (٥) والذي جاء فيه مايلي: "ان المبالغ التي دفعتها الشركة للشريكين فيها كاجور كما تدعي لا يمكن اعتبارها اجورا بالمعنى المقصود بالمادة ٩ بند ج من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ وبالتالي لايجوز تنزيلها من الدخل القائم كنفقة انتاجية "

(١) انظر: الفقرة (١) من المادة (١٧) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩ .
(٢) انظر: الفقرة (ب) من المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٣) انظر: كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م في د/١٥/٢٤٥٤ الصادر بتاريخ ١٩٨٨/٤/١٢ .
(٤) انظر: كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م في د/١٥/٤٦ الصادر بتاريخ ١٩٨٧/١/٢ .
(٥) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (٨٦/١٣٣٤) الصادر بتاريخ ١٩٨٧/٥/١ من القرارات المجمعة لدى الباحث .

الرأي الثاني: وتمثلة محكمة التمييز والتي اجازت ان يكون الشركاء هي شركة محدودة المسؤولية عاملين فيها ويتقاضيون رواتب واجور منها. ويمكن اعطاء القرارين التاليين مثالين على ذلك:

١ - القرار رقم ٨٨/٢٥٢ (١) والذي جاء فيه ما يلي:

"اما القول بان الاجتهاد مستقر على ان المحاكم لا تنزل رواتب الشركاء في الشركة من دخلها، بمقولة انه لا يجوز لهم استيفاء رواتب فهو مردود لأن شخصية الشركة هي خلاف شخصية الشركاء .. وبما ان الشريكين هما اللذين يديران الشركة .. وتقاضيا الرواتب باتفاقهما فإنه يقتضي حساب رواتبهما من النفقات اذا تم اقتطاع الضريبة مما تقاضوه عملا بالمادة ١١/ط من قانون ضريبة الدخل".

٢ - القرار رقم ٨٧/٦١٥ (٢) والذي جاء فيه مايلي:

"إن الحكم المميز اذ قضى برد راتبي المهندسين الشريكين في الشركة للأرباح وعدم تخزينها من الدخل الخاضع للضريبة على اساس من انه لايجوز للشريك ان يعمل في الشركة مقابل اجر في غير محله".

وأرى من الناحية القانونية انه لا يوجد ما يمنع ان يكون جميع الشركاء في الشركة عاملين لديها مقابل اجر او مكافأة.

وعليه فإن اجتهاد محكمة التمييز حول هذا الموضوع في القرارين السابقين واقع في محله، وبالملاسل لا اعتقد ان رأي الادارة الضريبية والقاضي باعتبار جميع الشركاء العاملين لدى شركتهم ارباب عمل لا مستخدمين، وذلك لأن شخصية الشركة تختلف عن شخصية الشركاء فيها هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى من المعروف ان الحصة التي يقدمها الشركاء لتكوين الشركة قد تكون نقدية او عينية او عملا.

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٨/٢٥٢) الصادر بتاريخ ١٩٨٨/٢/٢٨ والمذكور في الصفحة (١٢٠٨) وما بعدها من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٨.

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٧/٦١٥) الصادر بتاريخ ١٩٨٧/٨/١، من القرارات المجمعة لدى الباحة.

كما وأرى أن المكافآت والأجور التي يتقاضاها الشركاء العاملين لدى شركاتهم ليست أجورا بالمعنى المقصود وإنما هي جزء من الأرباح المتحققة لكل منهم من التجارة أو المهنة كما ذهبت إليه الإدارة الضريبية وأيدتها في ذلك محكمة استئناف ضريبة الدخل والتي بدورها لم تسمح بتنزيل هذه المكافآت والأجور كنفقة إنتاجية من الدخل القائم للشركة، لذلك أرى أن المشكلة تكمن في التكييف القانوني لهذه المكافآت والأجور وذلك لمعرفة فيما إذا كانت من تكاليف الدخل أو من استعمالاته، ولقد سبق وأن أشرت إلى أن تكاليف الدخل هي عبارة عن المصاريف والنفقات التي انطقت أو استحققت كلياً وحصرها في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي وأن استعمالات الدخل عبارة عن استعمال المكلّف لدخله سواء باستهلاكه أو بادخاره أو باستثماره، وعليه فإن هذه المكافآت والأجور ما هي إلا استعمالات للدخل، وبمعنى آخر ما هي إلا توزيع للربح، وبالتالي لا يجوز قبولها كنفقة منتجة للدخل.

ولما كانت الشركات العادية (شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة) والشركات المساهمة الخصوصية (الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم) تلجا في الكثير من الأحيان إلى توزيع جزء كبير من أرباحها وبشكل مبالغ فيه تحت اسم رواتب وأجور ومكافآت للشركاء فيها بصفتهم عاملين لديها والقصْد من ذلك هو توزيع الدخل من جهة ومن جهة أخرى استفادة كل شريك من الاعفاءات الجزئية من الرواتب والأجور المنصوص عليها قانوناً (١).

لذلك تدخل المشرع ليضع حداً لهذا التصرف الذي يهدف إلى التهرب الضريبي وذلك عندما أضاف الفقرة ي إلى المادة ١١ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ (٢) والتي نصت على أنه لا يجوز إجراء تنزيلات عما يلي:

(١) انظر: الفقرة (ب) من المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٢) بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (٤) لسنة ١٩٩٢ .

ي) "أي راتب أو أجر أو أي مبلغ آخر مهما كانت تسميته يتلقاها الشريك مقابل عمله في الشركة العادية أو ادارته لها أو يتلقاها المدير الشريك أو المساهم في الشركة المساهمة الخصوصية مقابل عمله فيها أو ادارته لها يزيد على ٣٦٠٠ دينار سنويا لكل شريك مدير أو مساهم عامل على أن لا يؤثر ذلك على فرض الضريبة على المبلغ الحقيقي للراتب أو الأجر والمبلغ الآخر الذي تلقاه ذلك الشخص من الشركة مقابل عمله فيها أو ادارته لها واستيفاء تلك الضريبة منه وفلا لأحكام هذا القانون وعلى أن يخضع من الضريبة المستحقة على الشركة المساهمة الخصوصية ما يعادل الضريبة التي تستحق على ذلك الشخص عن الطرق الذي زاد على ٣٦٠٠ دينار من ذلك الراتب أو الأجر أو المبلغ الآخر بمعزل عن دخوله الأخرى ويعامل الشركاء في الشركة العادية على هذا الأساس كل حسب حصته فيها".

المبحث الثاني: الشخص المعنوي.

يعرف الشخص المعنوي "بأنه مجموعة من الأشخاص أو الأموال يرمي إلى تحقيق غرض معين ويمنح الشخصية القانونية بالقدر اللازم لتحقيق هذا الغرض". (١)

ومن هذا التعريف يتبين أن الشخص المعنوي يتألف من أجل القيام لتحقيق هدف معين، فقد يكون هذا الهدف عاما حيث تتولى تحقيقه الدولة أو البلديات أو المؤسسات العامة، وقد يكون خاصا يحقق مصالح مادية لجماعة معينة وتتولى تحقيقه الشركات التجارية والمدنية أو مصالح غير مادية (خيرية أو إنسانية أو علمية أو ثقافية أو رياضية... الخ) وتتولى تحقيقه الجمعيات الخيرية.

ولغايات ضريبة الدخل تعتبر الشركات من أهم الأشخاص المعنوية كونها تحقق مصالح مادية. لذلك سوف يبحث في الشركات بشئ من التفصيل.

(١) الدكتور حسن فرج / المدخل للعلوم القانونية / المراجع السابق / ملحة (٢١١).

ان المادة ٥٨٢ من القانون المدني رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٦ تعرف الشركة بما يلي : " الشركة عقد يلتزم بمقتضاه شخصان او اكثر بان يساهم كل منهم في مشروع مالي بتقديم حصته من مال او من عمل لاستثمار ذلك المشروع واقتسام ما قد ينشأ عنه من ربح او خساره " .

وتنقسم الشركات الى قسمين رئيسيين هما :-

الشركات المدنية - وينظمها القانون المدني وتخضع لاحكامه .
الشركات التجارية - وينظمها قانون الشركات وتخضع لاحكامه .

فالشركة المدنية هي التي تتعاطى عملا لا يدخل في الاعمال التجارية كالاعمال المتعلقة باستثمار المجاور والمناجم والاعمال الفنية والعلمية والرياضية اذا كان الهدف منها هو تحقيق الربح .

والشركة التجارية هي التي تتعاطى عملا من الاعمال التجارية البرية والبحرية التي نصت عليها المادتين ٧٠٦ من قانون التجارة على سبيل المثال لا الحصر (١) والتميز بين الشركة المدنية والشركة التجارية لغايات فرض ضريبة الدخل ليس بذات اهمية ولا يهمنا لهذه الغايات الا الشكل الذي تتخذه الشركة المدنية والتي لم يحدد لها القانون شكلا معينا ولكنها غالبا ما تتخذ شكلا من اشكال الشركات التجارية والتي يعترف بها قانون الشركات وهي شركة التضامن ، شركة التوصية البسيطة ، الشركة ذات المسؤولية المحدودة ، شركة التوصية بالاسهم ، الشركة المساهمة العامة (٢) ويمكن تصنيف هذه الانواع الستة من الشركات التجارية الى قسمين : شركات اشخاص وشركات اموال وان كانت الغالبية من الشركات العاملة هي شركات وطنية الا ان هناك نوعا خاصا من الشركات هي الشركات الاجنبية العاملة وغير العاملة .

(١) انظر : المادتين (٧٠٦) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦ المنشور في المجلد (٤٧٢) من العدد (١٩١٠) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٦٦/٢/٢٠ .

(٢) انظر : المادة (٦) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩ .

القسم الاول: شركات الاشخاص.

واهم ما تتميز به شركات الاشخاص بانها تقوم على الاعتبار الشخصية للشركاء والثقة المتبادلة بينهم بمعنى ان شركات الاشخاص تتألف اساسا بين اشخاص يعرف بعضهم بعضا ويتعاملون بفراعاة اشخاص الشركاء وصفاتهم الخاصة وتسمى هذه الشركات ايضا بشركات الحصص نظرا لان طريقة اشتراك الاعضاء فيها تكون بتقديم حصة في رأس المال يقابلها حصة في الربح (١) وشركات الاشخاص هي شركات التضامن وشركات التوكية البسيطة وشركات المحاصة.

القسم الثاني: شركات الاموال.

واهم ما تتميز به شركات الاموال بانها تقوم على الاعتبار المالية وطبيعة العمل التي تقوم به وليس للاعتبارات الشخصية اية اهمية تذكر، وتسمى هذه الشركات ايضا بشركات الاسهم ويسمى الشركاء فيها بالمساهمين وهؤلاء المساهمون لا يسألون عن ديون الشركة الا في حدود قيمة اسهمهم (٢) وشركات الاموال هي شركات التوكية بالاسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات المساهمة العامة.

القسم الثالث: الشركات الاجنبية.

تعتبر كل شركة بعد تاسيسها وتسجيلها في الاردن بمقتضى احكام قانون الشركات الساري المفعول شخفا معنويا اردني الجنسية، ويكون مركزها الرئيسي في الاردن (٣) وتعتبر الشركة اجنبية اذا كان مكان تاسيسها وتسجيلها ومركزها الرئيسي يقع خارج الاردن، وقد اجاز قانون الشركات تسجيلها كشركة اجنبية وهي على نوعين:

(١) الدكتور مطلق كمال طه / القانون التجاري اللبناني/ الطبعة الثانية/ دار النهضة العربية للطباعة والنشر/ بيروت/ ١٩٧٥ / ملحقا (١٨٩) وما بعدها.

(٢) الدكتور مطلق كمال طه / القانون التجاري اللبناني / المراجع السابق / ملحقا (١٩١) .

(٣) انظر: المادة (١) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩ .

١ - شركات أجنبية عاملة وهي الشركات التي يحق لها أن تتعاطى أعمالها في الأردن.

٢ - شركات أجنبية غير عاملة وهي الشركات التي تتخذ في الأردن مقرا أو مكتب تمثيل لأعمالها التي تقوم بها خارج الأردن وذلك بلمد استخدام مقرها أو مكتبها لتوجيه أعمالها تلك وتنسيقها مع مركزها الرئيسي. ويحظر على هذا النوع من الشركات "أن تزاوّل أي عمل أو نشاط تجاري داخل الأردن بما في ذلك أعمال الوكلاء والوسطاء التجاريين". (١)

وبعد هذه المقدمة سوف اتناول بالدراسة ما يلي :-

المطلب الأول: الشركات المساهمة .

لقد اعترف قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ للشركات المساهمة بالشخصية المعنوية والذمة المالية المستقلة عن الذمم المالية للأشخاص المساهمين فيها، ويترتب على ذلك أن يتم تقدير دخل الشركة المساهمة الإجمالي أولا ومن ثم تنزيل كافة المصاريف والنظقات الانتاجية التي انفلتت في سبيل انتاج الدخل الإجمالي (٢) وذلك للتوصل الى الدخل الصافي للشركة وحيث لا يتمتع الأشخاص المعنوية بالأعضاء الشخصية والعائلية المقررة قانونا للأشخاص الطبيعيين (٣) فإن الدخل الصافي للشركة هو الدخل الخاضع للضريبة والتي تفرض عليه الضريبة وبمعدل ثابت غير متواعد. وهنا يتبين أن الضريبة لا تفرض على حصة كل مساهم في الشركة المساهمة على حدة كما هو الحال في الشركة العادية بل تفرض على الدخل الصافي للشركة ككل لا يتجزأ وذلك كون هذا الدخل يعود الى شخص معنوي له ذمة مالية مستقلة، وعلى هذا الأساس "تخضع لضريبة الدخل أرباح الشركات المساهمة سواء وزعت

(١) انظر: المادة (٢٨٠) من قانون الشركات المؤلّد رقم (١) لسنة ١٩٨٩ .
(٢) انظر: المادة (١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٣) انظر: المادتين (١٤ + ١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

هذه الأرباح على المساهمين أم لم توزع وسواء تم ترحيلها الى الاحتياطات الاجبارية والاختيارية أم وزع جزء منها أم رحلت الى رأس المال تسديدا للاسقاط المتبقية بذمة المساهمين" (١).

واذا وزعت هذه الأرباح على المساهمين كل حسب حصته في رأس المال فان هذه الأرباح تكون معفاة من ضريبة الدخل استنادا الى احكام الفقرة ب/٥ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ والتي نصت على انه يعفى من الضريبة "أرباح الأسهم التي توزعها الشركات، ويكون هذا الاعفاء كلياً لمستحقي هذه الأرباح من الأشخاص الأردنيين وغير الأردنيين...".

ولهذا الاعفاء ما يبرره كون أرباح الأسهم هذه سبق وأن خضعت لضريبة الدخل عندما كانت ضمن أرباح الشركة المساهمة وبالتالي لايجوز اضافة هذه الأرباح الى اجمالي دخل المساهم من المصادر الأخرى ان وجدت خلافا لما هو عليه الحال ضريبياً في الشركات العادية ، والقول بغير ذلك سيؤدي الى الازدواج الضريبي.

وقد سائر قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ قانون الشركات الموقت رقم ١ لسنة ١٩٨٩ عندما ألزم الشركات المساهمة بتنظيم حساباتها وحفظ سجلاتها ودفاترها وفقاً للقوانين المرعية والأصول المحاسبية المتعارف عليها (٢) كما ألزم قانون ضريبة الدخل "الشركات المساهمة بأن تقدم في موعد لا يتأخر عن اليوم الأخير من الشهر الرابع لنهاية سنتها المالية الى مكتب تقدير ضريبة الدخل المختص كشفاً يتضمن التفاصيل المتعلقة بدخلها الاجمالي ودخلها الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه عن سنتها المالية السابقة" (٣).

(١) الدكتور خالد الخطيب / الضريبة على الدخل اصول محاسبها في الاردن / المرجع السابق / ملحقه (١٢).

(٢) انظر: تعليمات معك الحسابات رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ المشار إليها سابقاً.

(٣) انظر: تعليمات الزام لثلاث معبذة من المكلفين بتقديم كفوف الدخل السنوية تحت طائلة الغرامة رقم (٩) لسنة ١٩٨٥ المشار إليها سابقاً.

- انظر: الفقرة (١) من المادة (٢١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥ .

وتجدر الإشارة الى ان المشرع قد أخذ في فرض الضريبة على الدخل الخاضع للشركات المساهمة بالمعدل النسبي (١) وليس بالمعدل التصاعدي كما هو الحال بالنسبة للدخل الخاضع للضريبة للشخص الطبيعي (٢).

الفرع الأول: ائتلاف الشركات واندماجها .

أولاً : ائتلاف الشركات.

ان من حق شركتين أو أكثر الاتفاق فيما بينهما على تكوين ائتلاف لتنفيذ مشروع استثماري معين، ولقد قضت محكمة التمييز بقرارها رقم ٨٩/١١٤ (٢) "ان الائتلاف بين شركتين هو اتفاق بينهما على أن تعملتا تحت إدارة واحدة لتنفيذ مشروع أو أكثر دون أن يطرأ أي تغيير على شخصية كل منهما ولا يوجد في القانون ما يوجب تسجيل مثل هذا الاتفاق " .

ومن الناحية الضريبية فإن أرباح المشروع الاستثماري الصافية توزع بين الشركات المكونة لهذا الائتلاف كل حسب حصتها بموجب الاتفاق المبرم بينهما وتضاف حصة كل منها من هذا الائتلاف الى اجمالي دخلها من المصادر الأخرى أن وجدت، على اعتبار أن هذا الائتلاف لم يسجل لدى الدوائر الرسمية المختصة فإنه لا يتمتع بشخصية معنوية مستقلة وبالتالي يعامل ضريبياً شأنه شأن شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة أو شركة المحاصة المقيمة . (١)

- (١) انظر: الفقرة ب من المادة ١٢ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدلة والتي نصت على ما يلي: دسوفي الضريبة عن الدخل الخاضع للضريبة للشركات المساهمة حسب النصب التالية :-
- أ - ٢٨% للشركات المساهمة العامة بامتثاء البنوك والشركات المالية وشركات التأمين والوكالة والوساطة المساهمة العامة المنصوص عليها في البند ٢ من هذه الفقرة .
- ب - ٤٠% للشركات العادية غير المقيمة والشركات المساهمة الذمومية بامتثاء الشركات المالية والوكالة والوساطة المساهمة الذمومية المنصوص عليها في البند ٤ من هذه الفقرة .
- ج - ٥٠% للبنوك والشركات المالية وشركات التأمين والوكالة والوساطة المساهمة العامة .
- د - ٥٥% للشركات المالية والوكالة والوساطة المساهمة الذمومية . وبشروط في كل الاحوال ان لا تقلل الضريبة المدفوعة قبل اجراء أي نظام من أي نوع من البنوك والشركات المالية وشركات التأمين بموجب البندين ١٠٢ من هذه الفقرة عن ٢٠% من دخلها الصافي السنوي المعلن في الدوائيات قبل اجراء أي توزيعات منه مع عدم الاخلال بأحكام المادة ١٠ من هذا القانون .
- (٢) انظر: الفقرة (١) من المادة (١٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
- (٣) انظر: قرار محكمة التمييز رقم ٨٩/١١٤ الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٢/٢٠ .
- من القرارات المجمعة لدى الباحث .
- (٤) انظر: كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م فرد ٧٨٥٨/١٥ الصادر بتاريخ ١٩٩١/١٠/٢٢ .

ثانياً: اندماج الشركات.

يعرف الاندماج بأنه عبارة "عن ضم شركتين أو أكثر لاثنتين من قبل أما بالاندماج احدهما في الأخرى أو بتأليف شركة جديدة تندمج فيها الشركات القائمة" (١) وهذا الاندماج جائز في كل الشركات (٢) ولكنه أكثر ما يحدث في الشركات المساهمة شريطة أن تكون غايات الشركات الراضية في الاندماج متماثلة أو متكاملة ويتم الاندماج بأحدى الطرق التالية (٣):

- ١ - اندماج شركة أو أكثر مع شركة أخرى تسمى (الشركة الدامجة).
- ٢ - اندماج شركتين أو أكثر لتأسيس شركة جديدة تكون هي الشركة الناتجة عن الاندماج.
- ٣ - اندماج فروع ووكالات الشركات الأجنبية العاملة في الأردن في شركة مساهمة عامة أردنية قائمة أو جديدة تؤسس لهذه الغاية.

وهي هذا الموضوع ومن الناحية الضريبية يشور تساؤل أن اثنان احدهما يتعلق بالشخصية المعنوية للشركات الناتجة عن الاندماج، والثاني يتعلق بالاعفاءات من ضريبة الدخل، فظيما يتعلق بالشخصية المعنوية فقد اجابت على ذلك محكمة التمييز في قرارها رقم ٨٨/٤١٥ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "ان ما ينتج عن اندماج الشركات هو انقضاء الشخصية الاعتبارية للشركات المندمجة ونشوء شركة جديدة تحل محل الشركات المندمجة وتعتبر خلفا لها في جميع الحقوق والالتزامات، ويعتبر تاريخ انقضاء الشخصية الاعتبارية للشركات المندمجة هو التاريخ الذي يصبح فيه للشركة الخلف الشخصية الاعتبارية وهو تاريخ تسجيل الشركة الخلف لدى مراكز الشركات، وبناء على ذلك فإن الشركة المندمجة لا تستطيع اختتام قرار التقدير بعد تاريخ تسجيل الشركة الخلف

(١) الدكتور مصطفى كمال طه / القانون التجاري اللبناني / المرجع السابق / ملحق (١٠) وما بعدها.

(٢) انظر: علي سبيل المثال.

- الفقرة (١) من المادة (٢٢) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩.

(٣) انظر: الفقرة (١) من المادة (٢٥٢) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩.

(٤) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٨/٤١٥) الصادر بتاريخ ١٩٨٨/٨/٢٢ المذكور في الملحق (١٠٤١) وما بعدها من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٩.

لأن اهلية الخصومة تنتقل الى الشركة الخلف، ويتوجب على المأدر أن يقوم بتبليغ الشركة الخلف لقرار تقديره السابق المبلغ للشركة المندمجة، ويعد هذا التبليغ بداية مدة استئناف جديدة بحق الشركة الخلف كما يعتبر استئناف الشركة المندمجة المأدر منها بعد تسجيل الشركة الخلف استئنافا باطلا لفلقدان شخصيتها واهليتها للخصومة".

أما فيما يتعلق بالاعفاءات من ضريبة الدخل فقد اجابت على ذلك الادارة الضريبية (١) بقولها "ان شركة مناجم الفوسفات الاردنية المساهمة هي الخلف العام لشركة صناعة الاسمدة الاردنية المساهمة المحدودة وتنتقل اليها بهذه الصفة ملكية كافة موجودات وحقوق شركة صناعة الاسمدة الاردنية وحيث ان من بين الحقوق التي كانت تتمتع بها شركة صناعة الاسمدة هو الاعفاء التام من جميع الضرائب والرسوم فإن الاعفاء الضريبي ينتقل الى المالك الجديد الذي هو شركة مناجم الفوسفات الاردنية الخلف العام لشركة الاسمدة التي سيشطب تسجيلها بعد انتهاء نقل حقوقها وموجوداتها الى شركة مناجم الفوسفات".

الفرع الثاني: المؤسسات العامة .

نصت الفقرة ب/١ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على أنه يعفى من الضريبة " دخل المؤسسات العامة ويستثنى من هذا الاعفاء دخلها من بدلات الايجار والخلو والمفتاحية بالرغم مما ورد في اي قانون آخر، ومع مراعاة احكام البند ١٣ من الفقرة ١ من هذه المادة".

في البداية اشير الي ان المشرع لم يعرف المؤسسة العامة وانما ترك مهمة تعريفها يقع على عاتق الفقه . وتعريف المؤسسة العامة هذا كان من المعوية بمكان مما ادى الى عدم اتفاق الفقه على تعريف محدد ومعين للمؤسسة العامة ، حيث تعددت هذه التعاريف

(١) انظر: كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م في د/١٠/٥٧٧٦ الصادر بتاريخ ١/١/١٩٨٦ .

واختلغت، وسوف اطرح خلافاً للرأي حول هذه النقطة جانباً كونها خارجة عن نطاق البحث. وارى ان التعريف الذي قال به جانب من الفقه (١) يؤدي الى الغرض المأمود في هذا المقام حيث يعرف المؤسسة العامة بأنها عبارة " عن أسلوب من اساليب ادارة المرافق العامة وذلك حينما يمنح مرفق عام متخصص بمزاولة نشاط معين ومحدد الشخصية المعنوية بغية تحقيق استقلاله مالياً وإدارياً". هذا وقد تعرض الديوان الخاص بتفسير القوانين لمشكلة تعريف وتحديد المؤسسة العامة لغايات ضريبة الدخل مرتين.

الأولى: لأجل تفسير الفقرة ١ من المادة ١٤ من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ (٢) وبيان ما اذا كانت مؤسسة المدن الصناعية الأردنية تدخل في مفهوم المؤسسات العامة المنصوص عليها في هذه الفقرة، بحيث تعفى من ضريبة الدخل بما نسبته ٥٠% من الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت التي تدفعها للعاملين لديها عملاً بهذه الفقرة؟ أم انها لا تعتبر مؤسسة عامة بهذا المعنى ولا يسري عليها هذا الاعفاء؟ حيث قرران مؤسسة المدن الصناعية الأردنية مؤسسة عامة كونها قد انشئت بقانون وتتمتع بشخصية معنوية واستقلال مالي وإداري وأن الهدف من تأسيسها تحقيق غايات عامة (٣).

والثانية: لأجل تفسير الفقرة ١-د/١ من المادة ١٣ من قانون مؤسسة المناطق الحرة رقم ٣٢ لسنة ١٩٨٤ على ضوء المادة ١/ب/٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ وبيان ما اذا كانت بدلات الايجار التي تستوفيها المؤسسة من المستثمرين خاضعة لضريبة الدخل والخدمات الاجتماعية أم لا ؟

(١) الدكتور علي خطار طناوي /نظرية المؤسسات العامة وتطبيقاتها في المملكة الأردنية الهاشمية/ الطبعة الأولى/ دار الفكر للنشر والتوزيع / عمان / ١٩٩٠ / ملحق (١٢).
(٢) المطابقة تماماً لنص الفقرة (١) من المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.
(٣) انظر: قرار الديوان الخاتم بتفسير القوانين رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ المنشور في المجلد (٤٠٢) من العدد (٢٢٠١) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٥/٢/١١.

حيث اعتبر مؤسسة المناطق الحرة مؤسسة عامة رسمية وذلك كون الشروط والميزات الرئيسية للمؤسسة العامة الرسمية تتوافر فيها باعتبارها شخصية معنوية مستقلة انشئت بقانون للقيام بإدارة مرفق عام من مرافق الدولة وفي نطاق السياسة العامة لها وترتبط بأحدى وزاراتها ويمثلها ممثل الحكومة في الاجراءات اللغائية كما تعامل بالنسبة للاعفاءات والتسهيلات بما تعامل به دوائر الحكومة والوزارات وتدار اموالها وتراقب بالطريقة التي تدار وتراقب فيها اموال الدولة . وبالتالي لاتعتبر بدلات الايجار والخلو والمفتاحية التي تتقاضاها من المستثمرين لديها خاضعة لضريبة الدخل.

وأرى من وجهة النظر العملية ان ما جاء في القرارين المشار اليهما ما هما الا ادلة يمكن من خلالها تعريف المؤسسة العامة لغايات ضريبة الدخل خاصة وان القرارين قد تم نشرهما في الجريدة الرسمية مما يجعل لهما مفعول القانون عملاً بالفقرة ٤ من المادة ١٢٣ من الدستور لسنة ١٩٥٢ .

وعلى ضوء ذلك فقد اعتبرت الادارة الضريبية (١) ان دخل الجامعات الاردنية الرسمية المثاتي لها من بدلات الايجار والخلو والمفتاحية غير خاضع لضريبة الدخل كون كل من هذه الجامعات قد انشئت بموجب قانون خاص وقد تضمن نصا يلغي بان تتمتع الجامعة بالاعفاءات والتسهيلات التي تتمتع بها الوزارات والدوائر الحكومية .

مما سبق يتبين ان الاصل في دخل المؤسسات العامة انه معفى من ضريبة الدخل باستثناء بدلات الايجار والخلو والمفتاحية حيث يجب التفرقة فيما اذا تاتت هذه الدخول للمؤسسة العامة الرسمية او للمؤسسة العامة . حيث تعتبر معفاة من ضريبة الدخل اذا تاتت للمؤسسة العامة الرسمية كالوزارات والدوائر الحكومية ومؤسسة المناطق الحرة ومؤسسة الموانئ ومؤسسة المواصلات .. الخ وتعتبر

(١) انظر: كتاب دوائر ضريبة الدخل رقم م ف د / ٢٧/ ٢١٧ الصادر بتاريخ ١٩٩١/٧/٢٧ .

خاضعة لضريبة الدخل اذا تاتت للمؤسسة العامة كمؤسسة المصدن الصناعية ومؤسسة تسويق المنتجات الزراعية واتحاد المزارعين ومؤسسة الضمان الاجتماعي . الخ وتجدر الاشارة الى "ان السبب وراء هذا الاخضاع هو توفير الفرص الاستثمارية المتكافئة بين القطاعين العام والخاص بحيث لا يعطى القطاع العام في هذا المجال حوافز عن طريق الاعفاء الضريبي تجعله في وضع متمييز لا يستطيع القطاع الخاص معها منافسته ، وعليه جاء هذا النص متوازننا يعامل القطاعين بمساواة تامة". (١)

وهنا يثار تساؤلان اثنان وهما : فيما اذا كانت بدلات الايجار والخلو والمفتاحية المتأتية للمؤسسة العامة تخضع لضريبة الدخل بصورة كلية او جزئية من جهة ؟ وبصورة كاملة او مقسمة على عدة سنوات من جهة اخرى ؟ وللاجابة على ذلك افرق بين الدخل من الايجار والدخل من الخلو والمفتاحية فحيما يتعلق بالايجار فانها لا تخضع للضريبة كاملة بل يعفى منها ما نسبته ١٠% اذا تاتت من تاجير العقارات في منطقة عمان الكبرى وما نسبته ٣٠% من هذه البدلات اذا تاتت في باقي مناطق المملكة وذلك استنادا الى احكام الفقرة ١٣/١ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدلة (٢) وفيما يتعلق بالخلو والمفتاحية فانها تقسم على خمس سنوات بالتساوي وان لاتحاسب عنها دفعة واحدة وذلك استنادا الى احكام الفقرة ٧/١ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ .

المطلب الثاني: موقف المشرع من تقدير دخل الشركات .

عرفت المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ الشخص بانه " الشخص الطبيعي او المعنوي باستثناء الشركة العادية المقيمة " كما وانه عرف الشركة بانها " الشركة المساهمة العامة او الخصوصية والشركة " العادية غير المقيمة ولا تشمل الشركة العادية المقيمة وتعتبر الجمعية التعاونية في عملها الذي يستهدف الربح شركة مساهمة عامة " .

(١) انظر: كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م ف د / ١٠٩ / ٢٧ / ١٩٨١ الصادر بتاريخ ١٩٨١/٩/١ .

(٢) بموجب المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (٤) لسنة ١٩٩٢ .

ومن خلال هذين التعريفيين يتبين ما يلي:

١ - تنقسم الشركات لغايات ضريبة الدخل الى نوعين وهما :

أ - الشركات العادية المقيمة .

ب - الشركات المساهمة العامة والخصوصية بما في ذلك الشركات العادية غير المقيمة والجمعيات التعاونية .

ويبدو ان قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ عندما صدر قد تاجر بقانون الشركات رقم ١٢ لسنة ١٩٦٤ الساري المفعول في ذلك الوقت والذي كان بدوره يقسم الشركات الى شركات عادية وشركات مساهمة ، وقد سبق وان اشرت الى ان قانون الشركات المؤقت رقم ١ لسنة ١٩٨٩ قد حدد الشركات بشركات التضامن ، شركات التوصية البسيطة ، الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالاسهم والشركات المساهمة العامة "وتوفىلا لاحكام قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ مع احكام قانون الشركات المؤقت رقم ١ لسنة ١٩٨٩ بهذا الصدد تطبق الاحكام الخاصة بالشركة المساهمة الخصوصية حيثما وردت في هذا القانون على كل من الشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة التوصية بالاسهم كما تطبق الاحكام الخاصة بالشركة العادية على كل من شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة" (١).

٢ - ان الشركات العادية المقيمة ليست لها شخصية معنوية مستقلة لغايات ضريبة الدخل بدليل انها لاتعتبر كشخص معنوي ولا كشركة وذلك بعكس الشركات المساهمة التي منحت الشخصية المعنوية المستقلة وهذا ما اكدت عليه محكمة التمييز ويمكن اعطاء القرارين التاليين مثالين على ذلك وهما :-

(١) انظر: الفقرة (د) من المادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدلة بموجب قانون

ضريبة الدخل رقم (٤) لسنة ١٩٩٢ .

١ - القرار رقم ١٩٩٢/٧٤ (١) والذي جاء فيه ما يلي:

"ان المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ لم تعتبر الشركة العادية كشخص معنوي، اي ان التكاليف بمقتضى هذا القانون هو لاشخاص الشركاء .

ب - القرار رقم ٩١/١٤٥٠ (٢) والذي جاء فيه ما يلي:

"وحيث ان المستفاد من نص المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ ان المكلف هو الشخص الطبيعي والمعنوي باستثناء الشركة العادية المقيمة، وحيث ان الشركة المميزة هي شركة عادية . وهي بهذه الصفة غير مكلفة ولا تخضع للاحكام قانون ضريبة الدخل وان المكلف بدفع الضريبة عما تجنيه هذه الشركة من ارباح هم الشركاء ."

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١٠٤) في القضية رقم (١٩٩٢/٧٤) الصادر بتاريخ ١٩٩٢/٥/١٩ .

من القرارات المبيعة لدى الباحث .

- وتجدر الاشارة الى ان المادة (٤) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩ تعتبر كل شركة تجارية بعدد

تأسيسها وتحويلها شخفا اعتباريا (معنويا) . . . كما وان الفقرة (١) من المادة (٥٨٢) من القانون المدني

رقم (١٢) لسنة ١٩٧٦ تعتبر الشركة المدنية شخفا حكما (معنويا) بمجرد تكوينها .

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٥٤) في القضية رقم (٩١/١٤٥٠) الصادر عن الهيئة العامة بتاريخ

١٩٩٢/٦/١٤ . من القرارات المبيعة لدى الباحث .

الباب الثاني

الدراسة العملية لمطرح

الضريبة على الدخل

سبق وأن اشرت الى ان القاعدة العامة في التشريع الضريبي الاردني، ان كافة مصادر الدخل خاضعة للضريبة ما لم تكن معفاة بموجب احكام قانون ضريبة الدخل او اي قانون آخر، وقد ذكرت المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ بكافة فقراتها صور من مصادر الدخل الخاضعة للضريبة، وذلك على سبيل المثال لا الحصر.

وعليه سوف اتناول بالدراسة اهم صور مصادر الدخل الخاضعة للضريبة في فصول اربعة كما يلي:

الفصل الاول: ارباح الاعمال التجارية والصناعية وارباح المهن الحرة (غير التجارية).

الفصل الثاني: الرواتب والاجور وما في حكمها.

الفصل الثالث: ارباح وفوائد الاسهم والسندات والاوراق المالية الاخرى.

الفصل الرابع: ايرادات الاملاك العقارية والاشياء المعنوية (غير المادية).

الفصل الأول

أرباح الأعمال التجارية والصناعية وأرباح المهن الحرة (غير التجارية) .

المبحث الأول: أرباح الأعمال التجارية والصناعية .

نمت الفقرة ١/١ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على أنه يخضع للضريبة "أرباح أو مكاسب أي عمل أو أي حرفة أو تجارة أو مهنة أو صناعة مهما كانت المدة التي جرت فيها ممارسة ذلك العمل أو تلك الحرفة أو التجارة أو المهنة أو الصناعة ومن أي معاملة أو صفقة منفصلة تعتبر بمثابة عمل أو تجارة".

وباستعراض ما جاء في هذا النص أرى أن الضريبة على الدخل تسري على الأرباح والمكاسب المتأتية من الأعمال التجارية والصناعية ، كما أرى أن المشرع قد استعمل اللفظاً باعتبار أن لكل لفظ مفهوم يختلف عن الآخر على الرغم من أنها بحكم المترادفات ففي البداية استعمل لفظتي الأرباح والمكاسب على الرغم من أن لهما معنى واحداً وأن ذكر أحدهما يغني عن ذكر الآخر. كما أرى أن كلمة أي عمل جاءت مطلقة لتشمل العمل اليدوي والعمل التجاري والصناعي والوظيفة... الخ. والهدف من ذلك باعتقادي أن المشرع يريد أن يؤكد على أن الأصل في قانون ضريبة الدخل هو التكاليف بالضريبة والاستثناء هو الإعفاء منها لذلك نجده قد حرص كل الحرص على عدم إيجاد شغرات للتهرب من الضريبة .
وقد جاء ذلك على حساب المياعة في النص .

أولاً : خصائص الأرباح التجارية والصناعية .

أهم ما يميز الأرباح والمكاسب التجارية والصناعية التي تخضع لضريبة الدخل ما يلي :-

١ - أنها ناتجة من تفاعل عنصر العمل مع عنصر رأس المال والتي في الغالب ما يكون صاحب المؤسسة (فردية كانت أم جماعية)

يملك العنصرين معا، ولكن هذا لا يمنع من أن يستعين برأس مال أو عمل غيره مهما كانت نسبة كل منهما للآخر.

٢ - أنها في الأصل تمثل ارباح الاستغلال العسادي الذي يتطلب الدورية والانتظام بالإضافة الى الارباح الراسمالية الناتجة عن التصرف بالاصول والممتلكات (كبيع الاسم التجاري) والارباح العرضية التي لا تدخل اصلا في الاعمال التجارية والصناعية (كفروقات العملة) استثناء "شريطة أن تتحقق هذه الارباح فعلا في شكل دخول حقيقية وليس مجرد تحقيق كسب محاسبي". (١)

٣ - لا يشترط فيها أن تكون متحققة في سنة كاملة استثناء من مبدأ سنوية الضريبة الذي يتطلب فرض الضريبة على نتيجة عدة عمليات تجارية يقوم بها المكلف خلال سنة كاملة، بل أن الارباح الناتجة عن بعض المعاملات أو الصفقات المنفصلة والتي تعتبر بمثابة تجارة أو صناعة تخضع لضريبة لدخل مهما كانت المدة الزمنية اللازمة لتحقيق هذه الارباح كحالة تولف المؤسسة عن العمل نهائيا بعد أن قامت ببعض المعاملات أو الصفقات.

ثانيا: المقصود بالاعمال التجارية والصناعية.

لم يعرف قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المقصود بالاعمال التجارية والصناعية، مما يتطلب الأمر من الرجوع الى اقوال الفقهاء واحكام قانون التجارة واجتهاد القضاء الضريبي لكي اتوصل الى المقصود بالاعمال التجارية والصناعية. حيث يعرف جانب من الفقه (٢) العمل التجاري بأنه (كل عمل يستهدف تحقيق الربح من خلال تداول الثروات شريطة أن يتم ذلك العمل في اطار مشروع كلما استلزم القانون ذلك).

(١) الدكتوران مصطفى رشدي فهد وعادل احمد دحيث / النشر في الضريبة / الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع / القاهرة / ١٩٨٢ / صفحة (٤٨).

(٢) الدكتور محمد حسين اسماعيل / القانون التجاري الاردني / دار عمار للنشر والتوزيع / عمان / ١٩٨٥ / صفحة (٤١).

وأما قانون التجارة رقم ١٢ لسنة ١٩٦٦ فوجدته قد نهج نهجا عمليا في تحديده للأعمال التجارية دون التقييد التام بالنظريات الفقهية التي تحدد ماهية العمل التجاري حيث ذكر بعض الأعمال التجارية (١) على سبيل المثال لا الحصر على الرغم من أن هذه الطريقة لا تعتبر كافية لتعريف الأعمال التجارية لأن المشرع لا يمكن أن يلم بكل الأعمال التجارية سواء فهي الحاضر أو المستقبل ومن هنا يحدث الاختلاف الفقهي والقضائي حول الكثير من المسائل التي ترد ضمن التعداد أو كونها قد استحدثت فيما بعد. وقد حاول الفقه جاهدة التوصل إلى تعريف عام للأعمال التجارية وعلى أثر هذه المحاولة نشأت نظريات ثلاث وهي :

أ - نظرية المضاربة / بمعنى السعي لتحقيق الربح .
ب - نظرية التداول / بمعنى إيصال السلع والبضائع من المنتج إلى المستهلك .

ج - نظرية المؤسسة / بمعنى التكرار .
"ومن الممكن القول أن كل نظرية على انفرادها لا تكفي لتفسير الواقع إلا أنها مجتمعة تستطيع أن تبرز حقيقة العمل التجاري" (١) وهذا ما أخذ به القانون التجاري. (٢)

وهنا أرى أن معنى الأعمال التجارية في قانون ضريبة الدخل تختلف عن معناها في قانون التجارة بدليل أن قانون ضريبة الدخل لم يشترط التكرار حيث أنه أخضع لضريبة الدخل أرباح أي معاملة أو صفقة منفصلة تعتبر بمثابة تجارة ، ولم يأخذ بالترقبة بين الأعمال التجارية المنفردة والأعمال التجارية ضمن إطار المؤسسة فمثلا لا يعتبر القانون التجاري النقل الذي يقوم به شخص عادي عملا تجاريا بينما قانون ضريبة الدخل لا يهتم بذلك كل ما في الأمر أن يتأتى لهذا الشخص دخل خاضع للضريبة ، إلا أن هذا لا يمنع من الاستعانة بالأعمال التجارية فهي نظر قانون

(١) انظر: المواد (٨١، ٩١) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦ .
(٢) الدكتور همام فرعون/ مبادئ القانون التجاري المغربي/ الجزء الأول/ الطبعة الثالثة/ مطبعات الكتاب/ ص ٢٠١
المطبعة (٢٠١)
(٣) انظر: المادة (١) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦ .

التجارة كمثال للأعمال التجارية الخاضعة لضريبة الدخل، وهذا ما أكدت عليه محكمة التمييز بقرارها رقم ٩٧٣/٧٧ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "إن البند ١ من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ قد نص بأن ضريبة الدخل تدفع من أرباح أو مكاسب أي عمل أو أية حرفة أو تجارة أو مهنة أو صناعة مهما كانت المدة التي جرت فيها ممارسة ذلك العمل أو تلك الحرفة أو المهنة أو الصناعة ومن أية معاملة أو صفقة تعتبر بمثابة عمل أو تجارة وعلى ذلك فلا محل لقول المكلفين بأنهم لم يعملوا في الأردن سوى العملية موضوع التمييز أو أنهم لم يعتادوا العمل في الأردن، وذلك لأن البند المشار إليه لا يشترط لدفع الضريبة أن تتكرر أعمال المكلف أو يعتاد عليها في الأردن".

المطلب الأول: الأعمال الخاصة بتجارة المنقولات.

الفرع الأول: شراء المنقولات لأجل البيع أو التاجير.

يعتبر من الأعمال التجارية بحكم ماهيتها الذاتية شراء البضائع لأجل بيعها بربح سواء بيعت هذه البضائع على حالتها أو بعد شغلها وتحويلها إلى هيئة أخرى، كما ويعتبر شراء تلك البضائع أو استثمارها لأجل تاجير منفعاتها من الأعمال التجارية (٢) سواء قام به تاجر أم غير تاجر وسواء تكرر العمل أم لم يتكرر، وبناء عليه فإن عملية الشراء لأجل البيع أو التاجير تتطلب توافر أربعة شروط حتى تعد عملاً تجارياً وهذه الشروط هي:

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٧) في القضية رقم (٩٧٣/٧٧) الصادر بتاريخ ١٩٧٢/٦/١، من القرارات المصدرة لدى البادئ.
وتجدر الإشارة إلى أن نص البند (١) من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ مطابق تماماً لنص البند (١) من الفقرة (١) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

(٢) انظر: البنود (١، ب، ج) من الفقرة (١) من المادة (٦) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦.

١ - عملية الشراء . "ومعنى الشراء قانونا تملك الشئ بعوض سواء كان هذا العوض نقدا ام عينيا لذلك فان من يبيع شيئا لم يسبق له ان اشتراه كان يكون نتاج ارضه او حصل عليه عن طريق الهبة او الوصية او الارث فإنه لا يقوم بعملية تجارية" (١) .

٢ - ان تنصب عملية الشراء على المنقولات، يجب ان يكون موضوع الشراء منصبا على المنقولات المادية كالبضائع والغلال والمنقولات غير المادية كحقوق التأليف وبراءات الاختراع كما ويشمل موضوع الشراء بالإضافة للمنقولات بطبيعتها المنقولات بحسب المال كالمباني التي تباع انقضا وكالاشجار المعدة للقطع وبيع اخشابها .

٣ - ان يكون الشراء لأجل البيع او التاجير. حيث يجب ان تتجه نية المشتري وقت الشراء او الاستئجار الى البيع او التاجير لكي يعتبر العمل تجاريا سواء حصل البيع فعلا بالصورة التي تم بها الشراء او تم بعد التحويل وتغيير الهيئة ام لم يحصل البيع لأي سبب من الاسباب.

٤ - لعمد تحقيق الربح. ويشترط كذلك ان يكون القصد من البيع او التاجير هو تحقيق الربح من هذه الاعمال سواء تحقق الربح فعلا ام لم يتحقق كالوقوع في خسارة مثلا اذ العبرة بالعمد وعليه يعتبر عملا تجاريا شراء التاجر بضائع وبيعها بخسارة اذا كان قصده من ذلك منافسة تاجر آخر او اغراق السوق لفترة من الزمن.

وبناء عليه فإن الأرباح المتأتية من هذا العمل التجاري والمتمثل بشراء المنقولات لأجل بيعها او تاجيرها يخضع لضريبة الدخل حتى ولو وقع لمرة واحدة بمعنى عدم اشتراط التكرار

(١) الدكتور همام فرعون/ مبادئ القانون التجاري المغربي /المراجع السابق / مادة (٢٩) .

والاحتراف ومهما كانت صفة القائم به سواء اكان تاجرا ام غير ذلك، ويمكن اعطاء لقرار محكمة التمييز رقم ١٩٨٢/٥٥٣ (١) مثال على ذلك والذي جاء فيه ما يلي: "ان الشركة المكلفة تتعاطى شراء وبيع الحاسبات الالكترونية فان الدخل الذي جنته من هذا العمل يعتبر خاضعا للضريبة".

الفرع الثاني: اعمال الصناعة والتصدير.

اولا: الاعمال الصناعية.

ويقصد بالاعمال الصناعية بانها "تحويل المواد الأولية او المواد نصف المصنعة الى سلع وبضائع مصنعة" (٢) وتكون جاهزة للاستهلاك (اي للانتفاع بها)، وقد يحصل هذا التحويل بيد الصانع نفسه في منزله او في محله الخاص به مستعيناً ببعض العمال ويتم بيعها للجمهور مباشرة او يقوم بتوريدها للمحال الكبرى، ويمكن اعطاء مثال على ذلك في صناعة السكاكر والحلويات، كما وقد تتولى مؤسسات التصنيع (الفردية والجماعية) مثل هذا التحويل كمصانع الحديد والصلب، الالبسة، الاقمشة، الزجاج، المعلبات، الورق، السجاد والدخان، وذلك اذا كان عملها ينصب على شراء البضائع وتحويلها الى مواد مصنعة وبيعها، وتعتبر اعمال الصناعة من الاعمال التجارية بحكم ماهيتها الذاتية اذا تمت من خلال مؤسسة وان تكن ملائمة باستثمار زراعي إلا اذا كان تحويل المواد يتم بعمل يدوي بسيط (٣)، "كما وتعامل معاملة الاعمال التجارية من حيث خضوعها للضريبة الاعمال الصناعية المتصلة بالارض كاعمال المماجر واستخراج المعادن واستغلال ينابيع المياه المعدنية واعمالها" (٤).

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٩) في القضية رقم (١٩٨٢/٥٥٣) الصادر بتاريخ ١٩٨٢/٩/١٥ . من القرارات الموقعة لدى الباحة.

(٢) الدكتور همام فرعون/مبادئ القانون التجاري المفسري / المراجع السابق / ملحق (٤٢) .

(٣) انظر: الفقرة (١ - و) من المادة (٦) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦١ .

(٤) الدكتور صالح يوسف عبيدة /ضريبة الدخل في العراق/المراجع السابق / ملحق (١١٦) .

وأرى أن المشرع لم ينص صراحة في الفقرة ٣/١ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على اخضاع ارباح الاعمال الصناعية لضريبة الدخل على الرغم من انه ذكر لفظة صنة لتدل على الحرفة ، والسبب في ذلك انه اعتبر الاعمال الصناعية داخلة في لفظة التجارة بشكل عام وفقا لمفهوم قانون التجارة ، ولو كانت الاعمال الصناعية تعتبر كلها اعمالا تجارية لكان هذا التوجه لاغبار عليه الا ان هناك الكثير من الاعمال الصناعية لا تعتبر اعمالا تجارية ، ويمكن اعطاء مثال على ذلك في اعمال المحاجر التي يستخرج منها الحجارة للبناء واعمال استغلال آبار المياه المعدنية ... الخ التي لاتزال تعتبر اعمال مدنية (١) هذا من جهة ومن جهة اخرى فما دام ان المشرع قد نص في البند ٣/١ من هذه المادة على الكثير من المترادفات مثل حرفة وتجارة ومهنة وصناعة فلماذا عجز عن ذكر لفظة الصناعة بشكل صريح؟ ، ومع ذلك فإن ارباح الاعمال الصناعية بكافة أنواعها واشكالها تعتبر خاضعة لضريبة الدخل دون منازع سواء كانت هذه الاعمال تعتبر اعمالا تجارية او اعمالا مدنية وكذلك الاعمال المشابهة للاعمال الصناعية .

ثانيا : التصدير .

لقد اعتبر المشرع الارباح الناجمة عن التصدير انها متعلقة في الاردن وبالتالي تكون خاضعة لضريبة الدخل استنادا الى احكام الفقرة ج من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ والتي نصت على ان "تعتبر الارباح الناجمة عن التصدير متعلقة في المملكة ، ولمجلس الوزراء بتنسيب من الوزير اعطاء ارباح بعض المصادرات من الضريبة كليا او جزئيا" وحسنا فعل بالنص صراحة على ذلك بصورة لاتدع مجالا لأي اختلاف في

(١) لقد اعتبر المشرع التجاري بعض الاعمال الامتدادية مثل مؤسسات المناجم والبتروكول من الاعمال التجارية لانها
انظر: الفقرة (١ - م) من المادة (٦) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦ .

وجهات النظر حول مدى اخضاع الارباح الناجمة عن التصدير لضريبة الدخل، علما بان مثل هذه الارباح تخضع للضريبة بناء على مبدأ (القيمة الضريبة)، أي ان الدخل الذي يتأتى في الاردن أو يجنى منه هو الذي يخضع للضريبة. وعملية التصدير هذه تكون لبضاعة جرى انتاجها بالكامل داخل الاردن، وبموجب هذا المبدأ ليس لجنسية من قام بعملية التصدير أو اقامته أي اعتبار ولا يغير من الأمر شيئا كون الجهة التي دفعت هذه الارباح هي جهة خارجية، خلافا لما ذهب اليه جانب من الفقه (١) عندما "اعتبر اخضاع ارباح التصدير لضريبة الدخل خلافا لمبدأ جغرافية الضريبة الذي لا يخضع الدخل المتأتي من خارج الاردن للضريبة والذي اعتبر ان ارباح التصدير متأتية من الخارج، ولقد جاء هذا النص ليؤكد خلافا للحقيقة بانها متعلقة في داخل الاردن بهدف اخضاعها لضريبة الدخل".

ونظرا لاهمية التصدير في دعم الصناعات المحلية من اجل استمرارها في الانتاج من جهة ومنحها القدرة على المنافسة في الاسواق الخارجية وربما اغراقها من جهة اخرى نجد ان المشرع قد اعطى مجلس الوزراء بناء على تنسيب وزير المالية صلاحية اعفاء ارباح بعض الصادرات من ضريبة الدخل اعفاء كلياً أو جزئياً، واستناداً الى هذه الصلاحية، فلقد قرر مجلس الوزراء في جلسته المنعقدة بتاريخ ١٧/٨/١٩٨٥ (٢) منح حوافز للتصدير عن طريق الاعفاء من ضريبة الدخل كما يلي:

١ - اعفاء ١٠% من الدخل الخاضع للضريبة اذا كانت قيمة الصادرات السنوية الى مجموع قيمة المبيعات السنوية ٢٠%.

٢ - اعفاء ٢٠% من الدخل الخاضع للضريبة اذا كانت قيمة الصادرات السنوية الى مجموع قيمة المبيعات السنوية تزيد على ٢٠% وتقل عن ٤٠% .

(١) الدكتور خليل السالم / قانون ضريبة الدخل بين الوسرة والعدل / مؤسسة الاندماي للتحالف والظفر / عمان / ١٩٨٠ / ملحق (٢٢).
(٢) انظر: التعميم الاداري رقم (٤٦) لسنة ١٩٨٥ الصادر عن دائرة ضريبة الدخل بتاريخ ١٩٨٥/٩/٤ .

٣ - اعفاء ٣٠% من الدخل الخاضع للضريبة اذا كانت قيمة المصادرات السنوية الى مجموع قيمة المبيعات السنوية تزيد على ٤٠% .
ويستثنى من ذلك صناعات الازسمة والفوسفات والبوتاس.

كما وقد قرر مجلس الوزراء في جلسته المنعقدة بتاريخ ١٤/١/١٩٩٢ (١) اعفاء ما نسبته ٥٠% من الدخل الخاضع للضريبة المتأتي من الخدمات التالية والتي يجري اعدادها في الاردن لتمدر للخارج وذلك اعتبارا من ١/١/١٩٩٢ .

ا - خدمات الحاسوب.

ب - خدمات دراسة الجدوى الاقتصادية .

ج - خدمات الاستشارات القانونية والهندسية والمحاسبية والتدقيق.

واثناء التطبيق العملي لنص الفقرة ج من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المشار اليها سابقا شار تساؤل عما اذا كان الاعفاء المتعلق بارباح بعض الصادرات يختصر على المنتجين للبضائع المصدرة فقط ام انه يشمل غير المنتجين اذا قاموا بعملية تصدير منتجات غيرهم ؟

وقد اجابت على هذا التساؤل الادارة الضريبية بكتابها رقم ٣٢١١/٢٧ (٢) والذي جاء فيه ما يلي: "ان شركتكم شركة تجارية وليست صناعية تقوم بشراء المنتجات من المصانع الاردنية ثم تصدرها للخارج على حسابها الخاص وتسالون عما اذا كانت شركتكم تتمتع بالاعفاء الضريبي المقرر كحافز للتصدير حسب لقرار مجلس الوزراء في جلسته المنعقدة بتاريخ ١٧/٨/١٩٨٥ . وبناء عليه ان شركتكم تستفيد من الحافز المشار اليه طالما انها تقوم بشراء المنتجات الاردنية وتصدرها للخارج على حسابها وليس بشكل وسيط او وكيل".

(١) انظر: التعميم الاداري رقم (٨) لسنة ١٩٩٢ الصادر عن دائرة ضريبة الدخل بتاريخ ١٧/٢/١٩٩٢ .

(٢) انظر: كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م ف د / ٢٢١١/٢٧ تاريخ ٢٨/٤/١٩٩١ .

وأرى أن ماجاء في هذه الاجابة له ما يؤيده كون نص الظرة ج من المادة ٣ المشار إليها سابقا قد ذكر الارباح الناجمة عن التصدير بشكل مطلق، والمطلق كما هو معروف يجري على اطلاقه، خاصة وأن ماجاء في قرار مجلس الوزراء المشار اليه لا يقيده بأي حال من الاحوال.

كما وان التطبيق العملي لقرار مجلس الوزراء المؤرخ بـ ١٩٨٥/٨/١٧ قد ادى هو الآخر الى الاختلاف في وجهات النظر بين المقدرين والمكلفين فيما اذا كان المقصود من الدخل الخاضع للضريبة الوارد في القرار هو الدخل الاجمالي (القائم) ام انه الدخل الصافي اي بعد استبعاد المصاريف والنفقات الانتاجية. حيث يرى المقدر في احدى القضايا المعروضة امامه بان المقصود هو الدخل الصافي ليس الا على عكس ما يراه المكلف من ان المقصود هو الدخل الاجمالي. وعندما طعن بقرار المقدر هذا لدى محكمة استئناف قريبة الدخل ايدته، وذلك بقرارها رقم ١٩٨٩/٧٩ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "وحيث ان نسبة الخصم الممنوحة للمكلف على الدخل الخاضع للضريبة وليس على مجمل الدخل فيكون المقدر قد اصاب فيما ذهب اليه ونظره على ذلك".

وعندما طعن بقرار محكمة الاستئناف هذا لدى محكمة التمييز خالفت هذه الاخيرة رأي المكلف من ان المقصود بالدخل الخاضع للضريبة هو الدخل الاجمالي، وبالمقابل خالفت قرار محكمة الاستئناف التي رأت ان المقصود هو الدخل الصافي دون ان تبين رايها بالمقصود من الدخل الخاضع للضريبة وهو اساس الخلاف وقد جاء بقرارها رقم ١٩٩٠/١٢٢٣ (٢) ما يلي: "وبالرجوع الى قرار مجلس الوزراء المؤرخ بـ ١٩٨٥/٨/١٧ نجد انه خلافا لما يدعيه المكلف قد وضع اسسا كحواجز تصدير على اساس نسبة مئوية من الدخل الخاضع للضريبة بشروط حددها ولم يرد في القرار ما يشير الى ان الاعفاءات انما تخضع من الربح الصافي".

(١) انظر: قرار محكمة استئناف قريبة الدخل رقم (١٩٨٩/٧٩) الصادر بتاريخ ١٩٩٠/٩/٢٤ من القرارات المجمعة لدى الباحث.

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٥٥) في القافية رقم (١٩٩٠/١٢٢٣) الصادر بتاريخ ١٩٩١/٥/١٨ من القرارات المجمعة لدى الباحث.

واري ان المقصود بالدخل الخاضع للضريبة الوارد في لقرار مجلس الوزراء هو الدخل الصافي وذلك استنادا الى احكام المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ والتي تعرف الدخل الخاضع للضريبة بانه " ما يبقي من الدخل الاجمالي بعد اجراء التنزيلات والاعفاءات وفقا لاحكام هذا القانون " .

وتجدر الاشارة الى انه اذا كان لدى المكلف اكثر من مصدر واحد للدخل خاضع للضريبة فإن الاعفاء يتعلق حصرا بالدخل الصافي المتأتي من المصدر الذي تعلق به التصدير وبالنسب التي تضمنها قرار مجلس الوزراء . (١)

كما وقد قرر مجلس الوزراء في جلسته المنعقدة بتاريخ ١٩٩٣/١٠/٩ ما يلي (٢):

١ - اعفاء ما نسبته (٧٠%) من الارباح الصافية والمتحققة من التصدير .

٢ - يجرى حساب الارباح الصافية من التصدير وفق المعادلة التالية :

صافي مبيعات التصدير

_____ X الارباح الصافية من مصدر الدخل الذي

تعلق به التصدير

مجموع صافي المبيعات

وتعني العبارات الواردة في هذه المعادلة ما يلي:

- صافي مبيعات التصدير: وتعني مبيعات التصدير مطروحا منها

مردودات مبيعات التصدير .

- مجموع صافي المبيعات: وتعني مجموع المبيعات المحلية ومبيعات

التصدير مطروحا منها مجموع مردودات المبيعات المحلية

ومردودات مبيعات التصدير .

(١) انظر: كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م تم ٢٢٥/١٥/٩ تاريخ ١٩٩٠/١/٩ .

(٢) انظر: التعميم الاداري رقم م تم ٩٢٩٩/٢٢ تاريخ ١٩٩٢/١١/٢ .

- الأرباح الصافية المتأتية من مصدر الدخل الذي تعلق به التصدير: وتعني الأرباح الاجمالية المتأتية من مصدر الدخل الذي تعلق به التصدير بعد تنزيل المصاريف والنفقات التي انفلتت أو استحققت في سبيل انتاج هذه الأرباح وفق احكام قانون ضريبة الدخل.

٣ - يستثنى من هذا الحافز صناعات الازمدة والفوسفات والبوتاس كما هو الحال في قرار مجلس الوزراء بتاريخ ١٩٨٥/٨/١٧ كما ويستثنى ايضا المصادرات التي تتم بموجب البروتوكولات التجارية واتفاقيات الدفع وتسديد الديون الخارجية وفوائدها.

٤ - يطبق هذا الحافز على ارباح التصدير المشمولة باحكامه اعتبارا من السنة ١٩٩٣ وتبلى احكام قرار مجلس الوزراء الصادر بتاريخ ١٩٨٥/٨/١٧ مرعية للسنوات ١٩٨٥ - ١٩٩٢ .

المطلب الثاني: الاعمال المتعلقة بتجارة النقود.

الفرع الأول: اعمال البنوك.

عرف المشرع البنك المرخص على انه " الشركة التي رخص لها بتعاطي الاعمال المصرفية وفق احكام هذا القانون" (١)، وعرف الاعمال المصرفية على انها " جميع الخدمات المصرفية لاسيما قبول الودائع واستعمالها مع الموارد الاخرى للبنك في الاستثمار كلياً او جزئياً بالاقتراض او بآلية طريقة اخرى يسمح بها هذا القانون " (٢).

وتعتبر اعمال البنوك أعمالاً تجارية بحكم ما هيئتها الذاتية (٣) " وذلك لانها تتوسط بين المودعين والمقترضين فتتقاضي الطرق بين ما تعطيه من فوائد للطائفة الاولى ان كانت ودائعهم بفائدة وما تأخذه من فوائد وعمولات على ما تمنحه من تسهيلات لعملائها " (٤).

وعمليات البنوك هذه متعددة ومرتبطة بعلوم شتى كالعلوم الاقتصادية والمحاسبية والقانونية، وسوف ابحث في كل عمل من هذه الاعمال كما يلي:

اولاً: منح القروض والسلف.

من المعروف ان الافراد يدخرون اموالهم لدى البنك لحفظها واستثمارها لقاء فائدة غالباً ما تكون بسيطة وتسمى الفائدة المدينة، وفيما بعد يقوم البنك باستثمار هذه الاموال المودعة لديه بعدة طرق منها اقتراض المستثمرين بفائدة اعلى وتسمى الفائدة الدائنة، وتعتبر عملية اقتراض النقود من ابسط الاعمال التي يقوم بها البنك واقرّبها الى القواعد العامة، اذ يقوم به البنك كما يقوم به غيره من الدائنين.

(١) انظر: المادة (٢) من قانون البنوك رقم (٢٤) لسنة ١٩٧١ المعدل في المدة (٨٢١) من العدد (٢٢٠١) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٧١/٥/٢٥.

(٢) انظر: الفقرة (١ - د) من المادة (١) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦.

(٣) الدكتور محمد حنين اسماعيل / القانون التجاري الاردني / المرجع السابق / ص ٧١.

ويتم الاتفاق بين البنك والعميل على شروط هذا القرض من حيث مقداره ومدته وسعر الفائدة والعمولة التي يتقاضاها البنك... الخ، وبناء عليه فإن الفائدة الدائنة والعمولات المترتبة على منح البنك هذه القروض والسلف تخضع لفريبة الدخل، وبالمقابل فإن الفائدة المدينة تعتبر من تكاليف الدخل واجبة التخفيض من دخل البنك الاجمالي.

ثانيا : الودائع البنكية .

ويدخل في مفهوم الودائع البنكية كل من الودائع النقدية وودائع الصكوك والايداع في الخزائن الحديدية .

١ - الودائع النقدية .

وتعرف الوديعة النقدية بانها " عقد بمقتضاه يسلم العميل مبلغا نقديا الى البنك الذي يلتزم برده هذا المبلغ بمجرد الطلب او عند حلول الاجل المتفق عليه " (١) وبهذه العملية يدخر العملاء اموالهم لدى البنوك لحفظها واستثمارها لقاء فائدة معينة تدفعها البنوك لهم، وتعتبر هذه الودائع بالنسبة للبنوك موردا مهما لتمويل عمليات الاستثمارات البنكية المختلفة والتي تدر على البنوك ارباها عالية تتمثل في الفرق الحاصل بين الفوائد التي تدفعها البنوك للمودعين لديها، وغالبا ماتكون هذه الفوائد بنسبة قليلة وتسمى (الفائدة المدينة) والفوائد التي يحصل عليها من العملاء من عمليات الاستثمار البنكية وغالبا ماتكون بنسبة اعلى من الاولى وتسمى (الفائدة الدائنة) .

اذن ربح البنك من الودائع النقدية =

الفائدة الدائنة - الفائدة المدينة

(١) الدكتور دمني المصري / القانون التجاري / عمليات البذرك / ١٩٨٧ / ملحق (٨) .

٢ - ودائع المصكوك.

وتعني المصكوك (الأوراق المالية كالأسهم والسندات)، وتعرف وديعة المصكوك بأنها "عقد بمقتضاه يودع العميل مذكوة لدى البنك الذي يلتزم بحفظها وردها بذاتهافي مقابل أجر يتقاضاه من العميل" (١). وبهذه العملية يلجأ العملاء الى ايداع اوراقهم المالية لدى البنوك لحفظها من جهة والاستفادة من الخدمات المصرفية الخاصة بالأوراق المالية من جهة أخرى ومن أهم هذه الخدمات ما يلي:

- أ- تحصيل أرباح الأسهم وفوائد السندات في استحقاقها.
- ب- تولي الاكتتاب في الأسهم والسندات نيابة عن العملاء لقاء دفع عمولة معينة، وبالنسبة للبنوك فهي تحصل من العميل على العمولة المستحقة عن حفظ الأوراق المالية وإدارتها.

٣ - الأيداع في الخزائن الحديدية.

ويعرف الأيداع في الخزائن الحديدية بأنه "عقد بمقتضاه يلمع البنك خزائن حديدية قائمة في مبناه تحت تصرف العميل الذي يستأجر باستخدامها في حفظ أشياءه مقابل أجر يتناسب مع سعة الخزائن ونوعها ومدة استخدامها" (٢). وبهذه العملية يلجأ العملاء الى ايداع أوراق مالية أو مستندات مهمة أو أشياء ثمينة كالجواهر والحلي وغيرها في هذه الخزائن الحديدية للمحافظة عليها من السرقة والنهب من جهة وعلى سرية محتوياتها من جهة أخرى، وذلك لقاء دفع أجر معين.

ثالثاً: الائتمانات البنكية.

يعتبر الائتمان من أهم الأعمال التي تقوم بها البنوك إذ تحرص هذه الأخيرة على اشباع حاجة عملائها للائتمان وتخصص لهذا الغرض جانباً هاماً من مواردها.

(١) الدكتور حسني المصري/ القانون التجاري /عمليات البنوك / المراجع السابق / مادة (٢١) .
(٢) الدكتور حسني المصري/ القانون التجاري /عمليات البنوك / المراجع السابق / مادة (٢١) .

ومن اهم هذه العمليات الائتمانية ما يلي:

١ - الخصم .

الخصم " عقد بمقتضاه يدفع البنك لقيمة الورقة التجارية قبل ميعاد الاستحقاق الى حاملها مقابل تظهيرها للبنك تظهيراً ناقلاً للملكية وخصم اجر البنك من قيمتها الاسمية متضمناً فائدة المبلغ المدفوع عن المدة من تاريخ الخصم حتى تاريخ الاستحقاق" (١) ولعملية الخصم هذه أهمية بالنسبة لخفلة الأوراق التجارية والبنوك على حد سواء ، فبالنسبة لحملة الأوراق التجارية (الكمبيالات والسندات الاذنية) هو الحصول فوراً على ما يلزمهم من نقود دون الانتظار لحين حلول أجل استحقاق هذه الأوراق، أما بالنسبة للبنوك فهي تحقق ارباحاً نتيجة لذلك وهي عبارة عن الفرق بين الفوائد التي تدفعها البنوك لأصحاب الودائع النقدية (الفوائد المدينة) والتي غالباً ما تكون بنسبة قليلة والفوائد التي تلتقطها من القيمة الاسمية للأوراق التجارية المضمومة وتسمى (الفوائد الدائنة) بالإضافة الى ما يستحقه البنك من هماريف تحصيل وعمولات خاصة بعملية الخصم ذاتها .

- فتح الاعتمادات.

فتح الاعتماد "عقد بمقتضاه يلتزم البنك خلال مدة محددة بوضع مبلغ نقدي تحت تصرف العميل الذي يكون بالخيار بين استخدام هذا المبلغ كله أو بعضه أو عدم استخدامه وذلك في مقابل اجر يتقاضاه البنك من العميل" (٢).

وهذا الاجر يعتبر من مصادر دخل البنك الخاضعة للضريبة ، وهو ما تؤكد عليه محكمة التمييز بقرارها رقم ٢٧ في القضية رقم ١٩٨٠/٢١٤ (٢) والذي جاء فيه ما يلي: " وحيث ان فتح

(١) الدكتور حسني المصري / القانون التجاري / عمليات البنوك / المراجع السابق / صفحة (١٤) .
(٢) انظر: الدكتور حسني المصري / القانون التجاري / عمليات البنوك / المراجع السابق / صفحة (٥٢) .
(٣) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٢٧) في القضية رقم (١٩٨٠/٢١٤) الصادر بتاريخ ١٩٨٠/٥/٢١ .
من القرارات المبيحة لدى الباحث.

الاعتماد حسبما استلزم الظقة والقضاء على تعريفه هو قرض معلق على شرط توقيفي وهو طلب العميل النقود التي وعد بها بحيث اذا حصل العميل على مايلزمه من النقود بقدرة حاجته تنفيذاً لعقد الاعتماد فان المبلغ الذي حصل عليه يعتبر قرضاً وتسري عليه قواعد القرض التي من ضمنها الالتزام بدفع فائدة للبنك .

٣ - القبول الائتماني .

يعرف القبول الائتماني بانه " عقد يتضمن تعهد البنك بقبول الكمبيالات التي يسحبها عليه العميل أو الشخص الذي يعينه وتعهد العميل بتلديم مقابل الوفاء قبل ميعاد الاستحقاق نظير اجر يتقاضاه البنك من العميل" (١).

ومن هذا التعريف يتبين " أن الائتمان الذي يتعهد البنك بتلديمه للعميل ليس قرضاً نقدياً وانما هو توقيع البنك بقبول الكمبيالة المسحوبة عليه ، فالبنك يقوم بدور المسحوب عليه ويلبى بمقتضى العقد الكمبيالة التي يسحبها عليه العميل أو الشخص الذي يعينه العميل دون ان يتلقى من العميل مقابل الوفاء لبل القبول" (٢).

وبموجب هذا العقد يلتزم العميل اتجاه البنك بالاضافة لسداد مبلغ الاعتماد الذي استخدمه بدفع الفوائد المترتبة على هذا المبلغ وكذلك العمولة المستحقة عليه حسب الاتفاق. وهذه الفوائد والعمولات تعتبر من مصادر دخل البنك الخاضعة لضريبة الدخل.

٤ - الحساب الجاري .

الحساب الجاري هو "عقد بمقتضاه يتعهد الطرفان بان يدرجا في الحساب جميع العمليات التي تتم بينهما ، خلال مدة محددة وبان تفقد هذه العمليات ذاتيتها بمجرد ادارجها ، وتتحول

(١) انظر: الدكتور دسني العمري / القانون التجاري / عمليات البنوك / المرجع السابق / ملحق (١٢) .

الى مفردات دائنة ومدينة تخضع للمقاصة عند اقفال الحساب لاستخراج الرصيد النهائي الذي يكون وحده مستحق الاداء" (١). ويترتب للبنك فوائيد على مدفوعات له للعميل والمتمثلة بالقروض والاعتمادات بالاضافة للعمليات المستحقة لقاء الخدمات التي يؤديها البنك للعميل عن فتح الحساب الجاري واثناء تشغيله وأية خدمة اخرى، وتعتبر الفوائيد والعمليات من مصادر دخل البنك الخاضعة للضريبة.

الفرع الثاني: إيرادات البنوك والشركات المالية.

اولا: الفوائيد الدائنة.

من المعروف ان للبنوك والشركات المالية ودائع لدى الغير ويترتب على هذه الودائع فوائيد سواء كانت مقبوضة او مستحقة وتشمل ما يلي:-

١ - فوائيد مقبوضة بالدينار الاردني.

وهي خاضعة لضريبة الدخل بالرغم مما ورد في قانون تشجيع الاستثمار او قانون بنك الاسكان او اي قانون آخر. (٢)

٢ - فوائيد مقبوضة بالعملات الاجنبية وتتمثل في:

أ - الفوائيد المقبوضة من البنك المركزي والبنوك المحلية.

ب - الفوائيد المقبوضة من البنوك الخارجية.

وهذه الفوائيد خاضعة لضريبة الدخل باستثناء الفوائيد والعمليات المتعلقة خارج الاردن الناشئة عن ودائع غير المقيمين بالعملات الاجنبية شريطة ان يكون دخول هذه الاموال للاردن وايداعها في الخارج حسب انظمة البنك المركزي وتعليماته. (٣)

(١) الدكتور حسني العمري / القانون التجاري / عمليات البنوك / المرجع السابق / صفحة (٢٧) .
(٢) انظر: الفقرة (ب - ٨٠ ج) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٣) انظر: الفقرة (ب - ١٠) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

٣ - فوائذ وارباح محفظة الالوراق المالية وتشمل:

- ١ - فوائذ اذونات الخزينة . ب - فوائذ سندات التنمية .
- ج - فوائذ سندات المؤسسات العامة . د - فوائذ اسناد قرض الشركات المساهمة العامة .
- هـ - ارباح سندات الملازمة .

وتعتبر هذه الفوائذ (١) والارباح (٢) معفاة من ضريبة الدخل بالكامل ما عدا فوائذ اذونات الخزينة فهي معفاة بما نسبته ٥٠% منها فقط (٢).

ثانيا: الالمولات الدائنة .

وتتمثل في:

- ١ - الالمولات على التسهيلات الائتمانية المباشرة (الجارى مدين، الكمبيالات) .
 - ٢ - الالمولات على التسهيلات الائتمانية غير المباشرة (الكفالات، الاعتمادات، البوالص) .
- وهذه الالمولات خاضعة لضريبة الدخل (١).

ثالثا: فروقات العملة .

وينشا هذا الاليراد من الالليات التالية :

- ١ - الالليات المختلفة التي تقوم بها البنوك والشركات المالية بالالملات الالجنبية .
 - ب - عمليات اعادة تقييم الالوجودات والمطلوبات اليومية .
 - ج - عمليات المرافة في حال وجودها .
- ويعتبر الاليراد من فروقات العملة خاضعا لضريبة الدخل (٥).

(١) انظر: الفقرة (ب ، ٦) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ .
(٢) انظر: الفقرة (ب ، ٧) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدلة بموجب احكام قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (٤) لسنة ١٩٩٢ .
(٣) انظر: الفقرة (ب) من المادة (١٢) من قانون الدين العام رقم (١) لسنة ١٩٧٩ المنشور في المجلد (١٤٦) من العدد رقم (٢٢٨٢) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٧١/٢/١٦ .
(٤) انظر: الفقرة (١ - ٢) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٥) انظر: الفقرة (١ - ٢) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدلة بموجب احكام قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (٤) لسنة ١٩٩٢ .

رابعاً: الإيرادات الأخرى.

ومن أهم هذه الإيرادات ما يلي:-

- ١ - أرباح الأسهم الموزعة من قبل الشركات، وهذه الأرباح مغطاة من ضريبة الدخل (١).
- ٢ - أرباح المتاجرة بالأسهم والسندات، وهذه الأرباح تعتبر من الأرباح الرأسمالية وهي معفاة من ضريبة الدخل (٢).
- ٣ - بدلات اجارة العقارات المملوكة للبنك أو الشركة المالية وهذه البدلات خاضعة لضريبة الدخل (٢).
- ٤ - ايجارات الصناديق الحديدية وإيرادات بطاقات البنك الآلي... الخ وهي خاضعة لضريبة الدخل أيضاً (١).

المطلب الثالث: الأعمال العقارية (المقاولات).

لقد نصت الفقرة ٤/١ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على أن يخضع للضريبة الدخل الذي يتأتى من "المكاسب الناجمة عن أي عقد في المملوكة كأرباح المقاولات والتعهدات والعطاءات... سواء كان مصدرها من داخل المملكة أو من خارجها".

أشير في البداية إلى أن المشرع قد نص على اعتبار الأعمال العقارية أعمالاً تجارية إذا تمت في إطار مؤسسة أو مشروع، وهذه الأعمال بطبيعتها الحال تختلف عن شراء وبيع العقارات بربح بذليل أنه قد اُفرد لكل عمل من هذه الأعمال بنداً خاصاً به (٥).

ويقصد بالأعمال العقارية مقاولات إنشاء المباني والجسور والسدود وشق القنوات وتعبيد الطرق ومسد سلك الحديد وخطوط الكهرباء والهاتف وأنابيب المياه وغيرها من الأعمال اللازمة

(١) انظر: الفقرة (ب - ١) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.
(٢) انظر: الفقرة (١ - ١١) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.
(٣) انظر: الفقرة (١ - ٦) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.
(٤) انظر: الفقرة (١ - ١٠) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.
(٥) انظر: الفقرتين (١ - ن) (١ - س) من المادة (٦) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦.

لإنشاء العقارات وميانتها وتمكينها من أداء الخدمة التي انشئت لأجلها، "وبهذا تعتبر الاشغال العقارية عملا تجاريا سواء اقتصر دور المقاول على تنفيذ البناء وتلديم العمال، أو تجاوز ذلك إلى حد تقديم المواد اللازمة بالإضافة إلى مسؤوليته عن التنفيذ" (١) وعليه فإن الدخل المتأتي من هذه المقاولات المتنوعة يعتبر خاضعا لضريبة الدخل سواء تمت هذه المقاولات في إطار مؤسسة أو تمت بشكل انفرادي، وسواء اعتبرت تجارية أو مدنية وسواء تمت بشكل متكرر أو بصورة صفة منفصلة واحدة، وسواء كان المقاول اردنيا او اجنبيا وسواء كان مقيما أو غير مقيم.

والمقاوله هي عبارة "عن عقد يتعهد احد طرفيه بمقتضاه بان يصنع شيئا أو يؤدي عملا لقاء بدل يتعهد به الطرف الآخر" (٢). ومن هذا التعريف يتبين ان لعقد المقاوله خصائص معينه ومن اهمها :-

ان التراضي فيه يقع على عنصرين اثنين: وهما صنع الشيء أو تادية العمل من قبل المقاول وهو احد طرفي العقد. والبدل أو السعر الذي يتعهد به صاحب العمل وهو الطرف الآخر في العقد والذي يتضمن عادة الكلفة المباشرة لعقد المقاوله + الكلفة غير المباشرة + الارباح المقدرة، ولما كانت ارباح عقود المقاولات خاضعة لضريبة الدخل (٢) فإن طريقة احتساب هذه الارباح تختلف باختلاف انواع المقاولات من حيث مدة الانجاز حيث تنقسم إلى نوعين :

١ - مقاولات قصيرة الاجل وهي التي يتم تنفيذها في خلال فترة محاسبية معينة لا تتجاوز السنة.

٢ - مقاولات طويلة الاجل وهي التي يستغرق تنفيذها أكثر من فترة محاسبية معينة بحيث تتجاوز مدة السنة.

(١) الدكتور محمد حسين اسماعيل / القانون التجاري الاردني / المراجع السابق / ص ١٠١ .
(٢) انظر: المادة (٧٨٠) من القانون المدني رقم (١٢) لسنة ١٩٧١ .
(٣) انظر: الفقرة (١ - ١) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

ويعد حساب ارباح المقاولات قصيرة الاجل من السهولة بمكان وذلك بتحديد ايرادات المقاول المنتهية ومقارنتها بالمصروفات. والفرق الموجب بينهما يعد ربحا خاضعا لضريبة الدخل والفرق السالب يعد خسارة. اما فيما يتعلق بحساب ارباح المقاولات طويلة الاجل فإن المشكلة تكمن في كون السنة قد انتهت وما زالت المقاولات تحت التنفيذ. وهنا يثور التساؤل كيف يتم تحديد ارباح هذه المقاولات ؟

للاجابة على هذا التساؤل لابد من ذكر اهم اسلوبين لتحديد ارباح هذا النوع من المقاولات:

الاسلوب الاول: اسلوب نسبة الانجاز، كون انجاز المقاول سوف يمر بعدة مراحل قد تتجاوز السنة وعندها لابد من تحديد كمية العمل المنجز خلال السنة المطلوب تقديرها، وهذا التحديد يساعد في امكانية معرفة الربح او الخسارة السنوية لمراحل العمل المنجزة وذلك بالاعتماد على احدى الطريقتين التاليتين (١):

١ - طريقة التكاليف.

وذلك بنسبة التكاليف الفعلية خلال الفترة الى التكاليف الكلية المقدرة اي

التكاليف الفعلية

$$\frac{\text{التكاليف الفعلية}}{\text{التكاليف الكلية المقدرة}} \times \text{الربح المنتظر للمقاول}$$

٢ - طريقة نسبة الانجاز حسب شهادة المهندسين. حيث يتم حساب ارباح العمل التام من المشروع غير المنجز بالمعادلة التالية: قيمة شهادة المهندسين

$$\frac{\text{القيمة الاجمالية للمشروع}}{\text{الربح المنتظر للمقاول}} \times \text{القيمة الاجمالية للمشروع}$$

(١) الدكتور سليمان قطيه / المحاضرة في فركان المقاولات / الطبعة الاولى / مطابع دار الشعب / ١٩٨٢ / عدسة (٤٦) وما بعدها.

والربح المنتظر للمقاولة =

القيمة الاجمالية للمشروع - اجمالي تكلفة المشروع المتوقعة.

الاسلوب الثاني: اسلوب المقاولة المنتهية.

وبموجب هذا الاسلوب لا يتم حساب ارباح او خسائر عقد المقاولة الا بعد تنفيذه تنفيذا كاملا وعندها يتم مقارنة تكلفته المباشرة وغير المباشرة مع بدل المقاولة للتوصل الى الربح او الخسارة ، "والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا الصدد هو فيما اذا كان من المتوجب فرض الضريبة على ارباح عقد المقاولة كافة خلال السنة الاخيرة التي ظهر فيها الربح ام انه يلتزم توزيع هذه الارباح بين سنوات التكاليف التي تطلبها تنفيذ عقد المقاولة ؟ وحول الكيفية التي يجب ان يتم بموجبها هذا التوزيع حيث ترك المشرع الحرية للمكلف ان يختار الاسلوب الذي يناسبه فلما ان يختار اسلوب المقاولة المنتهية او ان يختار اسلوب نسبة الانجاز شريطة الثبات على طريقة معينة طوال مدة تنفيذ العقد". (١)

المبحث الثاني: ارباح المهن الحرة (غير التجارية) وما شابهها من اعمال.

المطلب الاول: ارباح المهن الحرة (غير التجارية).

لقد نصت الفقرة ١/١ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يخضع لضريبة الدخل " ارباح او مكاسب اي عمل او اي حرفة او تجارة او مهنة او صناعة مهما كانت المدة التي جرت فيها ممارسة ذلك العمل او تلك الحرفة او التجارة او المهنة او الصناعة ومن اي معاملة او صفقة منفصلة تعتبر بمثابة عمل او تجارة".

وباستعراض هذا النص ارى ان المشرع لم يبين المقصود بالحرف والمهن الحرة (غير التجارية) التي تخضع لضريبة الدخل ولم يعدد صوراً من تلك الحرف والمهن الحرة والسبب في ذلك على

(١) الدكتور خالد الخطيب / الضريبة على الدخل / المرجع السابق / ملحق (٢٢) .

ما اعتقد ان تلك المهن الحرة اكثر من ان تعدد وان تحصر هذا من جهة، ومن جهة اخرى ربما قد تستحدث مهن حرة اخرى فسي المستقبل لم تكن معروفة من قبل. ويمكن اعطاء امثلة على الحرف فسي حرفة الحدادة والنجارة والخياطة والتطريز... الخ، ويمكن اعطاء امثلة على اصحاب المهن الحرة (غير التجارية) في مهنة المحامي، الطبيب، المهندس، المحاسب، الخبير، المؤلف، الملحن، الموسيقي، العازف، المغني والممثل... الخ، كما ونلاحظ من استعراض نص الفقرة ١/١ المشار اليها ان المشرع قد اخضع ارباح او مكاسب اكل من العمل المستقل والمهن التجارية والمهن الحرة (غير التجارية) في فقرة واحدة ولم يراع وجه الاختلاف بينهما حيث ان مصدر كل منهما يختلف عن الاخر فمصدر دخل العمل المستقل ودخل المهن الحرة (غير التجارية) في الغالب هو العمل ومصدر دخل المهن التجارية والصناعية في الغالب هو راس المال. وبناء عليه فان معالجة ارباح المهن الحرة (غير التجارية) مع ارباح الاعمال التجارية والصناعية في فصل واحد اقرب من معالجتها في فصل الرواتب والاجور على الرغم من كون مصدر كل منهما هو العمل وذلك لوجود اختلافات جوهرية بينهما ومن اهمها ما يلي:-

١ - صاحب المهنة الحرة لا تربطه علاقة تبعية قانونية او اقتصادية مع غيره من اصحاب الاعمال خلافا لعلاقة ورابطة الموظف او المستخدم مع صاحب العمل .

٢ - ان ارباح او مكاسب المهن الحرة غالبا ما تتناثر بعوامل العرض والطلب والنشاط الاقتصادي بشكل عام، على خلاف الرواتب والاجور والتي غالبا ما تكون محدودة وثابتة وتُدفع بانتظام .

٣ - ينزل من ارباح المهن الحرة المصاريف والتنفقات الانتاجية التي انفلتت او استحققت كليا وحصرها في سبيل انتاج الدخل بعكس "الرواتب والاجور التي لا تتحمل تكاليف مهنة بالمعنى الاصطلاحي" (١).

{١} الدكتور عادل الدياري / الفريعة على الدغل العام / المرجع السابق / ملحق (٢٢٠) .

واري ان كيفية النص على اخضاع ارباح او مكاسب المهن الحرة (غير التجارية) بصورة مستقلة او مع ارباح المهن التجارية او حتى مع الرواتب والاجور هي فكرة واحدة ليس من الاهمية بمكان في ظل التشريع الضريبي الاردني الذي ياخذ بنظام الضريبة الموحدة على الدخل والتي بموجبها يخضع كل المكلفين لضريبة دخل واحدة وذلك بخلاف التشريع الضريبي الذي ياخذ بنظام الضرائب النوعية على الدخل اذ يتطلب هذا النظام تمييز المعاملة الضريبية بين كل مصدر من مصادر الدخل الخاضعة للضريبة ، حيث ان كل مصدر يخضع لضريبة دخل خاصة به .

الفرع الاول: شروط خضوع ارباح المهن الحرة (غير التجارية) لضريبة الدخل.

لكي تخضع ارباح او مكاسب صاحب المهنة الحرة لضريبة الدخل يجب ان تتوافر فيه الشروط التالية :

١ - شرط الامتثال .

يجب ان يمتثل المكلف المهنة الحرة بالفعل لكي تخضع ارباحه لضريبة الدخل فلا يكفي ان يكون المكلف حاصلا على شهادة علمية او ترخيص قانوني تخوله الحق في ممارسة المهنة الحرة ، وذلك لان الضريبة تسري على الدخل المتأتي من هذه المهنة وليست على المهنة في حد ذاتها ، ولا فرق بين من يمارس المهنة الحرة على سبيل الاعتياد والتكرار وبين من يمارسها بصفة عارضة او مؤقتة ، كما لو قام مهندس معماري بتصميم منزل لصديق له وقبض مبلغ معيناً من النقود لقاء ذلك ، فان هذا المبلغ يكون خاضعا لضريبة الدخل وكذلك اذا توقف المكلف عن ممارسة مهنته الحرة في أي وقت من السنة أصبح ملتزما بدفع الضريبة التي ترتبت عن المدة التي مارس فيها المهنة على اساس مبدأ النسبية .

٢ - ممارسة المهنة الحرة داخل الأردن.

يجب أن يمارس المكلف المهنة الحرة داخل الأردن بصفة معتادة، لأن المشرع يأخذ بمبدأ الاقليمية في اخضاع مصادر الدخل للضريبة بصرف النظر عن جنسية صاحب مصدر الدخل. وعليه فإن دخل المكلف الاردني الذي يمارس المهنة في الخارج لا يخضع للضريبة، وبالمقابل فإن دخل المكلف غير الاردني الذي يمارس المهنة في داخل الاردن يخضع للضريبة، ولكن الاشكال يثور من حيث الخضوع للضريبة بالنسبة للمكلف صاحب المهنة الحرة المقيم في الاردن والذي يدعى للقيام ببعض الاعمال في الخارج، وكذلك بالنسبة للمكلف صاحب المهنة الحرة المقيم في الخارج والذي يدعى للقيام ببعض الاعمال في الاردن وذلك بصورة عارضة ويعود بعدها الى مكان اقامته المعتادة، وباعتقادي أن دخل المكلف صاحب المهنة الحرة المقيم في الاردن والذي استدعي للقيام بعمل في الخارج لا يخضع للضريبة في الاردن، الا في حالة واحدة فقط. وهي حالة ما اذا كان عمله في الخارج يتصل بمهنته ويعتبر امتدادا لعمله في الاردن، أما دخل المكلف صاحب المهنة الحرة غير الاردني الذي استدعي للقيام بعمل في الاردن فإن هذا الدخل يخضع للضريبة في كل الاحوال لأنه يكون قد تاتي في الاردن وجنى منه استنادا الى احكام الفقرة ١ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ .

٣ - اشتغال صاحب المهنة الحرة لحساب نفسه بصورة مستقلة.

يجب أن يمارس المكلف المهنة الحرة بصفة مستقلة لحساب نفسه فلا يكون مرتبطا برابطة تبعية لأي شخص آخر، فاذا ارتبط المكلف بعقد عمل مع الغير مثلاً فإن هذا العقد يضاف عليه صفة الاستخدام ويصبح والحالة هذه مستخدماً لديه وأن دخله نتيجة هذه الصفة يعتبر متأتياً من الاستخدام وليس من

المهنة الحرة. أما إذا كانت شروط العقد لا تؤثر على صفة الاستقلال في العمل فإن الدخل يبقى متأتيا من المهنة الحرة.

وهذا ما أكدت عليه محكمة التمييز في قرارها رقم ٨٧/٨٨ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "ان الاجتهاد قد استقر على أن صاحب المهنة كالمحامي والطبيب لا يعتبر مستخدما بالمعنى المقصود قانونا الا اذا كان مرتبطا بالتزامات عقد عمل بمن يدفع له الاتعاب في صورة مرتب ثابت ومنقطعاً لهذا العمل، وحيث ثبت لمحكمة استئناف ضريبة الدخل من خلال البيئة التي اطمأنت اليها ان المكلف ارتبط مع البنك بعقد استخدام فردي التزم بموجبه التفرغ تفرغاً كاملاً لاداء الخدمة المطلوبة منه كمحام، وهو بهذه الكيفية ارتبط برابطة التبعية المطلوبة في عقد العمل لقاء الرواتب التي تلقاها من رب العمل اي ان المكلف مرتبط مع البنك المذكور بالتزامات عقد عمل ويدفع له اتعابه في صورة مرتب شهري ثابت وانه متفرغ تفرغاً كاملاً لأعمال البنك، وعليه فان ما تلقاه المكلف من البنك يعتبر في صورة مرتب ثابت ولا يعتبر من قبيل الارباح والمكاسب المتأتية من مهنته".

٤ - ان الدخل المتأتي من المهنة الحرة ناتج عن العمل أساساً.

ولكن هذا لا يمنع من الاستعانة برأس المال الا ان دور هذا الأخير يكون ثانوياً. أما اذا احتل رأس المال المرتبة الأولى أصبحنا امام أعمال تجارية أو صناعية، فالمهندس مثلاً يحتاج الى بعض المعدات والأجهزة والالات اللازمة لممارسة مهنته وهذا لا يخرج عمله عن كونه مهنة حرة، ولكنه قد يرغب في أن يوسع من دائرة عمله ويشترى أجهزة ومعدات

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم {٨٧/٨٨} الصادر بتاريخ ١٩٨٧/٢/٤ المنشور في المجلد (٢١٢٢) من مجلد مجلة نوابة المحامين لسنة ١٩٨٩.

ثقيلة ذات كلفة باهظة وذلك لانتاج بضاعة معينة ، هائنا نكون والحالة هذه امام عمل من الاعمال التجارية والصناعية وكذلك الطبيب قد يوسع عيادته ويزودها بالاسرة لاقامة مريضه وباجهزة طبية ومخبرية ويستخدم لديه طاقما طبيا فتصبح هذه العيادة كمركز طبي او مشفى والدخل المتأتى للطبيب منه يكون ناتجا من عمل تجاري وليس من مهنة حرة .

ه - يجب أن يكون الهدف من ممارسة المهنة الحرة هو الربح .

وعندها يخضع هذا الربح لضريبة الدخل فاذا افتتح طبيب مثلا عيادة لمعالجة المرضى الفقراء مجانا ابتغاء مرضاة الله تعالى فإنه والحالة هذه لا يحقق دخلا من عمله هذا ، وبالتالي لا يخضع للضريبة ، وكذلك اذا تطوع احد المحامين للدفاع عن شخص معين امام القضاء مجانا فإن عمله هذا لا يخضع لضريبة الدخل حتى ولو انه اراد من هذا التطوع كسب الشهرة .

الفرع الثاني: الالتزامات الخاصة باصحاب المهن الحرة .

لقد ازم المشرع اصحاب المهن الحرة التزامين أساسيين خاصين بهم وهما مسك حسابات لالايرادات وابرار الكشف المتعلقة بالعملاء (١) .

١ - مسك الحسابات .

لقد نصت المادة ٣ من تعليمات مسك الحسابات رقم ٧ لسنة ١٩٨٥ على أن يلتزم المكلفون الذين يمارسون مهنا حرة مثل الاطباء والمهندسين والمحامين ومدققي الحسابات بأفصاك دفتر يومية يفيد فيه يوما فيوما كل الايرادات المقبوضة وكذلك المصروفات المدفوعة التي تنفق في سبيل انتاج الدخل

(١) وذلك بالامانة للالتزام العام والمتعلق بضرورة تقديم كل التقدير الذاتي كونهم من الدلائل الملزمة بتقديم كشور الدخل السنوية تحت طائلة الجزائية المضافة . انظر : تعليمات الزام فئة مويضة من المكلفين بتقديم كشور الدخل السنوية تحت طائلة الجزائية رقم (٩) لسنة ١٩٨٥ .

من المهنة ، وهذا يعني ان دخل اصحاب المهن الحرة لا يخضع للضريبة الا في السنة التي قبض فيها فعلا ، وهنا لا يشترط ان يستحق الدخل حتى يخضع للضريبة كما هو الحال في تقدير الارباح التجارية والصناعية . وارى حتى تكون هذه الدفاتر حجة للتقدير ان يحرر صاحب المهنة الحرة الى كل من يدفع له اي مبلغ مقابل اتعابه ايضا لا مؤرخا وموقع عليه منه او ممن ينوب عنه بالقبض بالامانة للاحتفاظ بالمستندات والفواتير المعززة للمصروفات. وتجدر الاشارة الى ان الامتناع عن مسك هذه الحسابات من قبل صاحب المهنة الحرة يعد ارتكابا لجرم خلافا لاحكام قانون ضريبة الدخل(١).

٢ - تقديم الكشوف المتعلقة بالعملاء وعناوينهم.

لقد نصت الفقرة ج من المادة ٢٢ من قانون ضريبة الدخل وقسم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه " يترتب على الاشخاص المرخص لهم بمزاولة مهنة تدقيق الحسابات في المملكة ان يقدموا لدائرة ضريبة الدخل بيانا باسماء عملائهم وعناوينهم ممن تولوا تنظيم دفاترهم وحساباتهم وفحصها وتدقيقها وذلك خلال مدة اقصاها اليوم الحادي والثلاثون من شهر اذار من السنة اللاحقة " ، تحت طائلة العقوبة (٢).

المطلب الثاني: اعمال التامين والنقل.

لقد نصت الفقرة ٩/١ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يخضع للضريبة " الدخول المتأتية من اعمال التامين بمختلف انواعه . واعمال النقل البري والبحري والجوي للمقيمين وغير المقيمين " .

الفرع الاول: اعمال التامين.

يعرف عقد التامين بانه " عقد يلتزم به المؤمن ان يؤدي الى المؤمن له او الى المستفيد الذي اشترط التامين لمصلحه

(١) انظر: الفقرة (ب) من المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥ .
(٢) لمزيداً من الدلائل انظر: الفلرئين (ج ، د) من المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

مبلغا من المال أو إيرادا مرتباً أو أي عوض مالي آخر في حالة وقوع الحادث المؤمن ضده أو تحقق الخطر المبين في العقد وذلك مقابل مبلغ محدد أو أقساط دورية يؤديها المؤمن له للمؤمن" (١).

وتعتبر أعمال التأمين بمختلف أنواعه أي التأمين ضد الحريق والتأمين ضد حوادث الطرق والتأمين على الحياة والتأمين على المركبات والتأمين البحري وغير ذلك من أنواع التأمينات الأخرى من الأعمال التجارية إذا تمت من خلال مؤسسة (مشروع) (٢) ونظراً لأهمية هذه الأعمال وخطورتها وكونها تتعامل برؤوس أموال كبيرة جداً فقد أوجب قانون الشركات ممارسة أعمال التأمين في إطار شركة مساهمة عامة (٣)، وعليه فإن الأرباح الصافية المتأتية لشركات التأمين من كافة أنواع التأمين تخضع لضريبة الدخل باعتبارها تهدف إلى تحقيق الربح (٤).

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع قد اعتبر أقساط التأمين التي يدفعها المكلف لشركات التأمين ضد الأخطار المختلفة التي يتعرض لها أثناء عمله من النفقات الإنتاجية التي يجب تنزيلها من الدخل الخاضع للضريبة، شريطة أن تكون قد انفلتت أو استحققت كلياً وحصرها في سبيل انتاج الدخل الإجمالي ومن هذه الأقساط ما يلي:-

١ - أقساط التأمين من الأخطار كالحريق والسرقة التي تتعرض لها أصول المؤسسة (فردية كانت أو شركة).

٢ - أقساط التأمين على حياة العاملين في المؤسسة ضد إصابات العمل أو الوفاة وذلك لمواجهة خسارة قد تلحق بالمؤسسة نتيجة فقدان خدمات العامل لديها.

(١) انظر: المادة (٩٢٠) من القانون المدني رقم (٤٣) لسنة ١٩٢٦.

(٢) انظر: الفقرة (١-ط) من المادة (٦) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦.

(٣) انظر: الفقرة (٢) من المادة (٥٠) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩.

(٤) هناك نوعان من التأمين التعاوني لا يهدف إلى تحقيق الربح وإنما يهدف إلى التعاون بين مجموعة من الزملاء في التمدد لأخطار مشترك.

وتجدر الإشارة الى ان المشرع قد وضع اسسا لاحتساب الدخل الخاضع للضريبة لشركات التامين على الحياة بصورة مقطوعة حيث نصت المادة ١٥ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه " بالرغم مما ورد بخلاف ذلك في هذا القانون يقدر دخل شركات التامين على الحياة الخاضع للضريبة بما يعادل ١٠% من المجموع الكلي لاقساط التامين على الحياة المستحقة للشركة ولايجوز السماح بتنزيل أي مبلغ أو جزء من ذلك المبلغ لأي سبب من الاسباب".

الفرع الثاني: اعمال النقل.

ويقصد بالنقل "العقد المتبادل الذي يكون الغرض الاساسي منه هوثامين انتقال شخص أو شئ من موضع الى آخر" (١) وتعتبر اعمال النقل بمختلف انواعه من الاعمال التجارية اذا تمت من خلال مؤسسة (٢) وتعد مؤسسة النقل من اهم المؤسسات التجارية وهي تتنوع لتشمل النقل البري والبحري والجوي وبواسطة الانهار وسواء استعملت لهذه الغاية العربات التي تجرها الحيوانات او السيارات او القطارات او السفن او الطائرات .. الخ وسواء كانت معدة لنقل الأشخاص أو البضائع أو الحيوانات أو البريد .. الخ وسواء كانت هذه المؤسسات ملكا للقطاع الخاص ممثلا بالافراد أو الشركات أو ملكا للقطاع العام.

وعليه فإن الدخل المتأتي لمؤسسات النقل (فردية كانت أو جماعية ، مقيمة ، أو غير مقيمة) من اعمالها في الاردن يخضع لضريبة الدخل وذلك استنادا الى احكام الفقرة ١/٩ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ والتي نصت على أن يخضع للضريبة "الدخول المتأتية من اعمال التامين بمختلف انواعه واعمال النقل البري والبحري والجوي للمقيمين وغير المقيمين". ولما كانت اعمال النقل الداخلي لاثير من الصعوبات العملية والمتعلقة بمبدأ خضوع الدخل المتأتي منها للضريبة من عدمه مايشيره اعمال النقل الخارجي وخاصة النقل الجوي والبحري.

(١) انظر: المادة (١٨) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦ .
(٢) انظر: الفقرة (١/٢) من المادة (١) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦ .

أولاً : النقل الجوي.

ان الدخل المتأتي لشركات الطيران والملاحة الجوية في الاردن يخضع لضريبة الدخل سواء كانت هذه الشركات أردنية أو أجنبية مقيمة أو غير مقيمة ، وبناء عليه فإن الدخل المتأتي لشركات الطيران غير المقيمة من بيع تذاكرها في الاردن يخضع لضريبة الدخل استناداً الى أحكام الفقرة ٩/١ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ دون أن تشترط هذه الفقرة هبوط طائرات تلك الشركات في الاردن .

وبالنظر الى ان مبيعات تذاكر شركات الطيران غير المقيمة في الاردن لا تشكل ربحاً صافياً بكاملها لذلك فقد وجدت دائرة ضريبة الدخل اقتطاع ما نسبته ٢% من اجمالي تلك المبيعات كضريبة دخل مدفوعة على الحساب على اعتبار أن معدل الدخل الصافي منها هو ٥% وان معدل نسبة الضريبة ٤٠% فيكون ما يتوجب دفعه على حساب الضريبة وفق هذه التقديرات المبدئية ٢% (١).

ولما كانت طائرات شركات الطيران العالمية تتنقل بين دول العالم باستمرار ، كما وان لهذه الشركات مكاتب وفروعاً في هذه الدول وتتعاطى فيها بيع التذاكر وتقديم الخدمات، وهذا من شأنه ان يؤدي الى أن يخضع دخل هذه الشركات لضرائب عدة دول مما يترتب على ذلك حدوث الازدواج الضريبي، ولهذا تعتمد الكثير من الدول الى تجنب آثار هذا الازدواج الضريبي اما بالنص صراحة في قانون ضريبة الدخل على اعفاء شركات الطيران الأجنبية من الضريبة على اساس المعاملة بالممثل (٢) أو من خلال عقد اتفاقيات دولية ثنائية أو متعددة الأطراف لتجنب الازدواج الضريبي.

ثانياً : النقل البحري.

ان الارباح المتأتية من عمليات النقل والشحن البحري من الخارج الى الاردن لا تخضع لضريبة الدخل فيه على اعتبار أن

(١) انظر: كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م تم د / ١٥ / ٢٢١ تاريخ ١٩٨٩/١/١ .
(٢) نعت الفقرة (١ - د) من المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ على ان يعفى من الضريبة دخل شركات الطيران العربية غير المقيمة خريطة المعاملة بالممثل .

هذه الأرباح لم تثبت في الأردن ولم تجن منه ، والعكس صحيح حيث تعتبر الأرباح المتأتية من عمليات النقل والشحن البحري من الأردن الى الخارج خاضعة لضريبة الدخل في الأردن وذلك على اعتبار أن هذه الأرباح قد تثبت فيه وجنيت منه ، والملاحظ من الناحية العملية عدم فرض الضريبة على دخل شركات الملاحة البحرية الأجنبية غير المقيمة والتي تقوم السفن التابعة لها بعمليات شحن الصادرات الأردنية الى الخارج .

وترى الادارة الضريبية (١) أن السبب في ذلك هو وجود اعتبارات اقتصادية مهمة تستدعي التوقف والتأمل قبل الملاحقة الضريبية منها ما يلي:

١ - أن أكثر الصادرات الأردنية هي من الفوسفات والبوتاس والاسمدة ، وهذه تتطلب طرازا خاصا من السفن الناقلة ، وهذا الطراز غير متوفر دائما .

٢ - أن فرض ضريبة دخل على الناقل الأجنبي يمكن أن يخلق حجة لديه لرفع اجور الشحن في وقت نحن بامس الحاجة الى دعم الصادرات الأردنية وتشجيعها بكل الوسائل المتاحة وذلك بالنظر الى الظروف التي يمر بها الاقتصاد الوطني .

واري أن هذا التوجه من الادارة الضريبية على الرغم من تبريرها له لاسند له في القانون كون الدخل المتأتي من النقل البحري يخضع للضريبة بشكل مطلق ولا يوجد لاهي قانون ضريبة الدخل ولا في أي قانون آخر ولاحتى في اية اتفاقية دولية ما يعفي هذا الدخل من الضريبة ، وأن مجرد التبريرات على الرغم من وجاهتها لا تعطي هذا الاعفاء سندا قانونيا ، ولازلت من المطالبين باخضاع ارباح هذه الشركات لضريبة الدخل ولا بد من الزام وكلاهما في الأردن بخمم ما نسبته ١٠% من الدخل المتأتي لها في الأردن استنادا الى احكام المادة ١٨ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ .

(١) انظر : - كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م ف د / ١٥ / ١٩٨٩ تاريخ ١٥ / ١٢ / ١٩٨٨ .
- كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م ف د / ١٥ / ٢٢٢ تاريخ ١٦ / ١ / ١٩٨٩ .

المطلب الثالث: السمسرة ومكاتب الاعمال والوساطة التجارية.

الفرع الاول: السمسرة ومكاتب الاعمال.

اولا: السمسرة.

تعرف السمسرة بانها "عقد يلتزم به فريق يدعى السمسار لان يرشد الفريق الاخر الى فرصة لعقد اتفاق ما او ان يكون وسيطا له في مفاوضات التعاقد، وذلك مقابل اجر" (١) وقد يكون هذا الاجر المدفوع للسمسار مبلغا معلوما او نسبة مئوية معينة من قيمة العقد المبرم بواسطته، ويدفع من قبل الفريق الذي كلفه بالمهمة او من قبل الفريقين اذا تدخل السمسار بناء على طلب كل منهما.

ثانيا: مكاتب الاعمال.

تقوم مكاتب الاعمال باعمال قريبة من اعمال السمسرة حيث تتولى هذه المكاتب ادارة اعمال الغير، ورعاية مصالحهم مقابل اجر معلوم، ويدخل في مفهوم مكاتب الاعمال المكاتب الخاصة بتأجير العقارات ومكاتب الاستشارات المحاسبية والقانونية والضريبية والاقتصادية... الخ ومكاتب الاستخدام ومكاتب الدعاية والاعلان ومكاتب الزواج... الخ.

وتعتبر اعمال السمسرة ومكاتب الاعمال من الاعمال التجارية اذا تمت من خلال مؤسسة (مشروع) (٢)، "وقد لوحظ حديثا انتشار اعمال الوساطة العارضة في محيط التجارة في الاردن وان هذه الوساطة يزاولها اشخاص لا يحترفون اصلا هذه الاعمال انما يمارسونها على هامش وظائفهم الاصلية" (٣) ويحققون ارباحا مرتفعة خاصة في التوسط في شراء وبيع وتأجير العقارات.

(١) انظر: الفقرة (١) من المادة (١٩) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦.
(٢) انظر: الفلركين (١ - ج)، (١ - ع) من المادة (١٦) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦.
(٣) الدكتور عادل الدياري / الغربية على الدخيل العام / المرجع السابق / ملحق (٢١١).

لذلك اعتبر المشرع الارباح المتأتية من أعمال السمسرة وأعمال المكاتب وما ماثل ذلك مثل عمل الدلال تخضع لضريبة الدخل سواء كانت هذه الأعمال تتم بصورة احتراف أو بصورة منفردة (عرضاً) وسواء كانت تتعلق بعمليات تجارية أم مدنية وقام بها تاجر أم غير تاجر.

وتجدر الإشارة إلى "أن الجلاب الذي يساعد السمسار بالبحث عن عميل لهذا الأخير لا يعتبر في حكم السمسار من حيث الخضوع للضريبة على الرغم من عدم النص على هذا النوع من الأعمال سواء في قانون ضريبة الدخل أم في قانون التجارة بل يعد هذا الجلاب في حكم المستخدم لدى السمسار ولو اشترك معه في نسبة من الارباح" (١). شريطة أن تتوفر رابطة عقد الاستخدام بين السمسار كمصاحب عمل والجلاب كمستخدم لديه ويخضع لضريبة الدخل على هذا الأساس (٢).

ويمكن اعطاء مثال على عمل مكاتب الأعمال من خلال قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم ٧٥/٦٦٥ (٣) والذي جاء فيه ما يلي: "أن شركة كنيدي ودنكين الاستشارية تقوم بتقديم النصائح الفني العام لأي مشكلة فنية تجابهها شركة الكهرباء الاردنية مقابل مبلغ سنوي مملطوع محدد في الاتفاقية المعقودة بين الشركتين. وحيث أن الفقرة ١ من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ تنص على أن ضريبة الدخل تدفع عن ارباح او مكاسب أي عمل أو حرفة أو تجارة أو مهنة أو صناعة مهما كانت المدة، ومن أية معاملة أو صفقة منفصلة تعتبر بمثابة عمل أو تجارة وعلى ضوء هذا النص فإن الدخل الذي تساقط لشركة كنيدي ودنكين يخضع للضريبة".

(١) الدكتور عادل الدياري / الضريبة على الدخل العام / المراجع السابق / صفحة (٢٤٢).
(٢) استناداً إلى أحكام الفقرة (٢-١) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥.
(٣) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (٧٥/٦٦٥) الصادر بتاريخ ١٩٧٥/٦/٢٩.
من القرارات المجمعة لدى الباحث.

مما سبق يتبين ان السند القانوني لاختصاص دخل شركة كنيدي ودنكين للضريبة هو نص الفقرة ١/٥ من المادة ٥ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ باعتبارها قاعدة عامة لاختصاص دخل الاعمال بشكل عام للضريبة ، وذلك بغياب النص الصريح الذي يخضع الدخل من اجور واتعاب تقديم الاستشارات للضريبة وهو ما اخذ به المشرع في الفقرة ١/٥ من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ .

ثالثا: الخبرة .

وهي عبارة عن تكليف شخص معين يدعى (الخبير) من قبل المحكمة او من قبل أية جهة اخرى بالنظر في الموضوع الفني المعروض امامها ويكون متعلقا بمسالة فنية بحتة من مسائل الطب او الهندسة او الصيدلية او المحاسبة... الخ وذلك لابداء مجرد الراي حوله عندما يكون اتخاذ القرار المناسب بشأنه من الصعوبة بمكان دون اللجوء الى خبير متخصص.

رابعا: التحكيم .

هو عبارة عن تكليف شخص معين يدعي (المحكم) من قبل اطراف النزاع لحسم النزاع الذي نشأ بينهم عندما لا تتوفر لديهم الرغبة في عرض هذا النزاع على المحكمة اما لطول الاجراءات المتبعة امامها واما كون النزاع نشأ عن مسألة فنية بحتة لا تتوفر لدى القضاء القدرة على اتخاذ القرار المناسب بشأنه .

وقد اعتبر المشرع الاتعاب المتتالية من اعمال الخبرة والتحكيم خاضعة لضريبة الدخل(١).

الفرع الثاني: الوساطة التجارية .

الوسيط التجاري "هو كل من يتعاطى مهنة القيام بالوساطة لعقد أو تسهيل عقد المعاملات التجارية وما يتفرع عنها ، لقاء اجر دون ان يكون اجيرا" ونائبا عن احد الطرفين"(٢).

(١) استنادا إلى احكام الفقرة (٥-١) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٢) انظر: المادة (٢) من قانون الوكلاء والوسطاء التجاريين رقم (٤٤) لسنة ١٩٨٥ المنشور في المجلد (١٢٣٥) من العدد (٢٢٢٨) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٥/٩/١ .

وتشمل الوساطة فسي الاعمال التجارية الوكيل بالعمولة والممثل التجاري .

اولا : الوكيل بالعمولة .

الوكيل بالعمولة هو "الشخص الذي يلتزم بتعاطي الاعمال التجارية باسمه الخاص ولكن لحساب موكله بيعا وشراء وغيرهما من العمليات التجارية مقابل عمولة خاصة" (١).

سواء كانت هذه العمولة نسبة مئوية من قيمة الاعمال او مبلغا معينا ، اذن فالوكيل بالعمولة هو وسيط بين المنتجين والتجار او بين كبار التجار وصغارهم يساعد الاولين على تسويق منتجاتهم عن طريق بيعها وكالسة لمن يتعامل بها (٢).

وتعتبر العمولات التي يتقاضاها الوكيل بالعمولة دخلا خاضعا للضريبة ، واذا كان هذا الوكيل يعمل لحساب موكل غير مقيم يكون في هذه الحالة ملزما قبل ان يدفع له اي دخل غير معفي من الضريبة ان يخصم منه ما نسبته ١٠% منه لحساب ضريبة الدخل (٣).

ثانيا : الممثل التجاري .

الممثل التجاري هو "الشخص الذي يعمل باسم موكله ويقيم بتمثيل بيت تجاري واحد او ببيوت تجارية ، وتكون الصلة بين الممثل والبيت صلة ثابتة ، والممثل التجاري يختلف عن الوكيل بالعمولة الذي يتعاقد باسمه ، ويقوم باعمال الوساطة لكائن من كان" (٤) .

(١) انظر : الفقرة (١) من المادة (٨٧) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦ .

(٢) الدكتور هشام فرعون/مبادئ القانون التجاري العربي /المرجع السابق / ملحة (٤١) .

(٣) انظر : الفقرة (٢) من المادة (١٨) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٤) الدكتور عادل الدياري / الضريبة على الدخل العام / المرجع السابق / ملحة (٢٤٣) .

ويعتبر الممثل التجاري اذا كان وكيلًا لبیت تجاري بمثابة وكيل عادي أو اذا كان وكيلًا لعدة بیوت تجارية وله مكاتب ادارة ولديه مستخدمون اعتبر صاحب مشروع للتمثيل التجاري ويعتبر تاجرا (١).

وفي الكثير من الاحيان يعد الممثل التجاري مستخدما لدى موكله ، اذا ارتبط بموكله برابطة عقد استخدام فانه في هذه الحالة يخضع لضريبة الدخل على هذا الاساس.

وبناء عليه فقد اخضع المشرع ارباح كل من الوكالة بالعمولة والتمثيل التجاري لضريبة الدخل حيث نصت الفقرة ١/ع من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يخضع للضريبة "المكاسب الناجمة عن اي عقد في المملكة كارباح ... وعمولات الوكالات واتفاقيات التمثيل والوساطة التجارية سواء كان مصدرها من داخل المملكة أو من خارجها" وسواء احترف كل من الوكيل بالعمولة والممثل التجاري المهنة أو قام بها مرة واحدة ، وسواء قام بها تاجر أو غير تاجر وسواء تعلق كل منهما بالنشاط التجاري أو أي عمل من الاعمال المدنية ، وسواء كان مصدر كل منهما داخل الاردن أو من خارجه ما دام انها ثابنت فيه .

(١) انظر: الفقرة (٢) من المادة (٧٦) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦١ .

الفصل الثاني

الرواتب واللاجور وما في حكمها

"تلعب الرواتب واللاجور دورا هاما في النشاط الاقتصادي باعتبارها من عوامل تنشيط الطلب المحلي" (١) لذلك فقد اعتبر المشرع الرواتب واللاجور التي يحصل عليها العاملون لدى الحكومة والمؤسسات العامة والسلطات المحلية ولدى جهات القطاع الخاص والمؤسسات الفردية من بين مصادر الدخل التي تخضع للضريبة وذلك لكي تساهم بقسط وافر في اعباء التكاليف العامة. (٢)

ولا يغير من الامر شيئا كيفية دفع هذه الرواتب واللاجور سواء كانت يومية، اسبوعية، شهرية أو سنوية، وتعتبر بمثابة الرواتب واللاجور، وتخضع لاحكامها المبالغ التابعة لها ان وجدت كالعمولات والمبالغ التي تدفع من الزبائن مقابل الخدمة... الخ.

الا أن المشرع قد عامل هذا الدخل معاملة خفيفة نسبيا كونه ناتجا من مصدر يحتاج الى العطف والرعاية اكثر من غيره لتدني هذا الدخل في اغلب الاحيان حيث نجده قد اعطى نسبة مئوية منه من الضريبة وذلك بالإضافة الى اعفاء بعض العلاوات اما اعفاء كليا أو جزئيا.

اولا : المقصود بالرواتب واللاجور.

"ويقصد بالراتب او الاجر المبلغ الذي يدفع مقابل عمل او خدمة اديت للغير وتمت تحت اشرافه" (٣) الا أن العرف قد جرى على التمييز بين لفظة كل من الراتب والاجر باعتبار ان الراتب هو المبلغ النقدي أو العيني الذي يحصل عليه كل من الموظفين لدى الحكومة والسلطات العامة الرسمية والمحلية فيها.

(١) الدكتور عبد المنعم فوزي، عبد الكريم بركات ويزني أحمد البطريق/ النظم الضريبية / الطبعة الثانية/ المكتب العمري الحديث/ الاسكندرية / ١٩٦٩ / ملحق (٢٥٢) .

(٢) تدفق دائرة ضريبة الدخل أن تبلغ تدويلاتها من قطاع الموظفين والمستخدمين لسنة ١٩٩٢ حوالي (١٢) مليون دينار. كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م في د/ ٧٨١٢/١١ تاريخ ١٩٩٢/١٠/١١ .

(٣) الدكتور السيد عبد المولى/ التشريع الضريبي المصري/ مكتبة الطالب/ الرباط / ١٩٧٩ / ملحق (٢٩١) .

والمستخدمين لدى الشركات والمحال التجارية والصناعية
والمؤسسات الفردية... الخ، لقاء أعمالهم الفكرية والفنية
ويدفع هذا الراتب في أغلب الأحيان بصورة شهرية وبشكل منتظم
ومستقر نسبيا.

ثانيا : الخصائص التي يمتاز بها الدخل من الرواتب واللاجور.

يتميز الدخل المتأتي من الرواتب واللاجور بخصائص عدة
وفيما يلي موجز لأهمها :

١ - يعتبر هذا الدخل ناتجا عن العمل البحت دون أن يمتزج براس
المال وهو العمل الذي يقوم به الموظف أو المستخدم إذا كان
شخصا طبيعيا لحساب الغير والمرتبط معه بعلاقة تبعية سواء
كان هذا الغير شخصا طبيعيا أو معنويا. "أما الأشخاص
المعنوية فلا تتعاطى مثل هذه الدخول" (١). فإذا قامت شركة
بعمل أو خدمة لحساب الغير لقاء مبلغ معين فإن هذا المبلغ
لا يعد من الرواتب واللاجور.

٢ - سهولة حصر هذه الدخول كونها تحجز لدى المنبع، حيث يلزم
المشرع اصحاب الاعمال، وكل شخص مسؤول عن دفع راتب أو اجر
أو ما في حكمهما غير معفي من الضريبة أن يحجز الضريبة
المستحقة على هذا الراتب أو الاجر لحساب دائرة ضريبة
الدخل. (٢)

المبحث الاول: صور الرواتب واللاجور الخاضعة لضريبة الدخل.

المطلب الاول: الرواتب والعلاوات وما في حكمها.

الفرع الاول: الرواتب والعلاوات والمكافآت.

أولا : الرواتب.

ويلقصد بالرواتب تلك المبالغ النقدية او العينية التي يحصل
عليها كل من :

(١) الدكتور احمد ممدوح دمني/ لقاء النظم الضريبي / مذلة المعارف / الاسكندرية / ١٩٨٦ / ملدة (٢١٧).
(٢) انظر: الفقرة (١) من المادة (١٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

- ١ - الموظف لدى الحكومة والسلطات العامة الرسمية والمحلية.
- ٢ - المستخدم لدى الشركات والمحال التجارية والصناعية والمؤسسات الفردية.

وذلك لقاء اعمالهم الفكرية او الفنية وفي اغلب الاحيان يتم دفع هذه الرواتب بصورة شهرية وبشكل منتظم ومستقر نسبيا.

وتعتبر الرواتب واللاجور من مصادر الدخل المهمة الخاضعة للضريبة من حيث الحصيللة الضريبية، ولقد نصت الفقرة ٢/١ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يخضع للضريبة الدخل الذي يتأتى من "الرواتب واللاجور والعلاوات والمكافآت من اي وظيفة بما في ذلك القيمة السنوية المقدرة للسكن او المنامة او الماكل او الاقامة او اي علاوة اخرى....".

ثانيا: العلاوات.

وهي المبالغ الاضافية التي تدفعها الحكومة او السلطات العامة الرسمية والمحلية والشركات والمؤسسات الفردية للعاملين لديها بالإضافة لرواتبهم الاساسية، ويمكن اعطاء امثله على هذه العلاوات من واقع التشريع الاردني المتعلق بهذا الموضوع (١).

- ١ - علاوة الفئة: حيث تقسم الوظائف في الدوائر الحكومية الى أربع فئات من الاولى وحتى الرابعة ولكل فئة علاوة بنسبة مئوية معينة من الراتب الاساسي.
- ٢ - العلاوة الشخصية والعلاوة العائلية: عن الزوجة والاولاد الاربعة.
- ٣ - علاوة بدل العمل الاضافي: وهي المبالغ التي تدفع للموظف او المستخدم بصفة دورية لقاء عمله ساعات اضافية عن ساعات العمل المقررة قانونا.

(١) انظر: احكام نظام العلاوات المودع للموظفين رقم (٢٢) لسنة ١٩٨٨ المنشور في المجلد (١٢٢٣) من العدد (٢٥٥٤) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٨/٧/٢.

ثالثاً: المكافآت.

وهي المبالغ التي تدفع للموظف أو المستخدم الذي يقوم بعمل مميز أو ذو طابع خاص ويختلف عن العمل العادي علاوة على راتبه الأساسي والعلاوات الأخرى سواء اتخذت صفة مبالغ شهرية أو سنوية، نسبية أو مقطوعة، ويمكن إعطاء مثال على ذلك هي المكافآت والأكراميات الخاصة بموظفي دائرة ضريبة الدخل والتي تيسر حسن تحقيق الضريبة وعدالة فرضها (١).

وتشمل المكافآت تلك المبالغ التي تدفع لأشخاص ليسو موظفين أو مستخدمين ولا يتقاضون رواتب وذلك لقاء أعمال ذات طابع مميز مثل مكافآت أعضاء مجالس إدارة الشركات المساهمة العامة والمكافآت البرلمانية التي تدفع لرئيسي وأعضاء مجلسي الأمة (الأعيان والنواب) والمكافآت التي تدفع لرؤساء وأعضاء المجالس العلمية والأدبية واللغوية واللجان الحكومية.... الخ.

والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا الصدد هو هل تعتبر رواتب رئيس الوزراء والوزراء ومخصصات رؤساء وأعضاء مجالس إدارة الشركات رواتب ومكافآت تخضع لضريبة الدخل بموجب أحكام الفقرة ٢/١ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥. أجاب على هذا السؤال الديوان الخاص بتفسير القوانين (٢)، حيث قال "أن كون كل من رئيس الوزراء والوزراء وأعضاء مجلس الأمة وأعضاء مجالس إدارة الشركات ليسو موظفين بالمعنى القانوني ولا تعتبر المبالغ التي يتقاضونها داخله في مفهوم الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت من أي وظيفة، وأن رواتب ومخصصات رئيس الوزراء والوزراء وأعضاء مجلس الأمة هي من قبيل الالتزامات

(١) انظر: الفقرة (ب) من المادة (٥٠) من قانون ضريبة الدخل (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

(٢) انظر: القرار رقم (٨) لسنة ١٩٩٩ المنفرد في المصلحة (٤٩٢) من العدد (٢١٧١) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٩٩/٥/١٥.

المرتتبة لهم على ذمة الخزينة العامة بمقتضى القانون. أما مكافآت أعضاء مجالس إدارة الشركات فهي عبارة عن مبالغ سنوية تترتب لهم وتكون ناشئة عن عقد أو قانون لذلك تدخل هي مفهوم المساهمة".

وعليه فإن هذه الدخول تخضع لضريبة الدخل استناداً إلى أحكام الفقرة ٥/١ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ وليس لأحكام الفقرة ٢/١ من نفس المادة.

الفرع الثاني: الالتزام والمساهمة.

أولاً: الالتزام.

لم يعرف قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ الالتزام ولدى الرجوع إلى القوال الفلهاء أجد أن جانباً منهم (١) يعرف الالتزام بأنه "حالة قانونية يرتبط بمقتضاها شخص معين بنقل حق عيني أو بالقيام بعمل أو بالامتناع عن عمل"، وتتنوع مصادر الالتزام حسب أحكام القانون المدني رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٦. ومن أهم هذه المصادر تلك التي تنشأ إما عن العقد أو عن القانون (٢).

ويمكن إعطاء أهم الأمثلة على الالتزام فيما يلي:

١ - المكاسب المرتبة لمدى الحياة. وهي عبارة عن المبالغ التي تدفع للمكلف مدى حياته ومصدرها العقد في أغلب الأحيان كمن يتعاقد مع إحدى شركات التأمين بأن يلتزم بدفع اشتراكات معينة لمدة زمنية معينة أيضاً على أن يلتزم شركة التأمين بعد مرور هذه المدة بدفع مبلغ شهري معين له مدى حياته. وتعتبر هذه المبالغ خاضعة للضريبة ما لم تعف بصراحة بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل أو بموجب أحكام أي قانون آخر.

(١) الدكتور عبد الرزاق المنهري/ الوسيط في شرح القانون المدني/ نظرية الالتزام بوجه عام / الطبعة الثانية/ دار النهضة العربية/ القاهرة/ ١٩٦٤ / ملحق (١٢٥).
(٢) لمزيداً من التفصيل انظر: الدكتور أنور سلطان/ مصادر الالتزام في القانون المدني الأردني/ الطبعة الأولى/ منشورات الجامعة الأردنية / عمان / ١٩٨٧ / ملحق (٢) وما بعدها.

٢ - المبالغ المدفوعة كنفقة شرعية . وهي عبارة عن المبالغ التي يلتزم المكلف بدفعها كنفقة دورية ومنتظمة للأفراد عائلته أو أحدهم أو أحد أقاربه ، ويعتبر نص القانون مصدرا لهذا الالتزام ويتم الالتزام بالنفقة بالتراضي أحيانا كان يلتزم الفرد بدفع مبلغ معين لوالدته كنفقة شرعية وغالبا ما يصدر حكم بالنفقة الشرعية من محكمة ذات اختصاص . وقد اختلف جانب من الدارسين للقانون ضريبة الدخل في مدى خضوع مثل هذه المبالغ للضريبة فجانب يرى (١) أن النفقة الشرعية التي يلتزم بها أحد الأفراد لزوجته أو أولاده أو بعض محارمه بصورة راتب شهري دوري ومنتظم تخضع لضريبة الدخل كون المشرع قد أخضع للضريبة كل التزام بشكل مطلق ، والنفقة الشرعية ما هي الا التزام في ذمة المكلف بها تجاه المنتفع . وجانب آخر يرى (٢) أن هذه النفقة لا يجوز أن تعتبر دخلا لمن قبضها الا اذا جرى تنزيلها من دخل دافعها ، ولكن لا بد أن يكون المستفيد منها غير محارم الدافع لأن زوجة المكلف وأولاده مسئول هو شرعا عن إعالتهم ، وأن دفع المكلف لمثل هذه النفقة على من لهم عليه حق إعالتهم إنما هو تصرف المكلف وتوزيع لدخله على أعبائه العائلية ولا مجال لاعتبار هذا خاضعا للضريبة عند تسلمه .

و أرى أن مثل هذه النفقة اذا كانت مقررة بالتراضي أو بالتقاضي لصالح زوجة المكلف أو لكل من والديه وأولاده اذا تولى إعالتهم لا تخضع لضريبة الدخل وذلك للأسباب التالية :

(١) الدكتور عادل الدياري/ الفريية على الدخل العام / المربع السابق / مجلة (٢٦٠) .

(٢) مصطفى محمد عرناوي/ الفريية على الدخل في الدولة الفريية دمب اذكام القانون الاردني / ١٩٨٢ / مجلة (٤٩) .

أولاً : كون هذه النفقة تمثل تصرف المكلف في دخله وتوزيعه على تكاليف معيشة من يعولهم ، "ومبلغ الاعالة هذا معفي من الضريبة بالنسبة لدخل المكلف نفسه" (١) .

ثانياً : ان هذه النفقة لـ لا تدفع لمستحقها نقداً بل تدفع له عينا كتأمين ما يحتاجه من مسكن وملبس وماكل... الخ .

ثالثاً : ان هذه النفقة غالباً ما تقدر بحسب تكاليف المعيشة للمنطق عليه مع مراعاة حالة المنطق المادية وبالنتيجة بالكاد تزيد على حد "الاعفاء من الضريبة المقرر لكل مكلف" (٢) .

أما اذا كان الالتزام بدفع مبلغ معين لشخص آخر بصورة دورية ومنتظمة فان هذا المبلغ يخضع للضريبة بالنسبة لهذا الأخير ولا أرى ما يقول به البعض (٣) من ضرورة أن يتم تنزيل مبلغ الالتزام المدفوع من دخل الدافع حتى لا يخضع للضريبة مرتين كون المعيار الذي يحكم تنزيل هذا المبلغ من دخل المكلف هو معرفة فيما اذا كان قد دفع هذا المبلغ كنفقة انطلقت أو استمكت كلياً وحصرها في سبيل انتاج الدخل الخاضع للضريبة (٤) أم لا ؟

ثانياً : المسألة .

لم يعرف قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المقصود بكلمة المسألة الا ان الديوان الخاص بتفسير القوانين (٥) يرى "ان المقصود بها هو كل مبلغ يترتب للمكلف سنوياً لقاء عمل يقوم به سواء اكان هذا الدخل السنوي ناشئاً عن عقد أو عن القانون وحيث ان المكافاة التي يتقاضاها اعضاء مجالس ادارة الشركات

(١) انظر: الفقرة (١) من المادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٢) مدغلي محمد عرفاوي/ الضريبة على الدخل/ المربع السابق / مادة (٤٩) .

(٣) انظر: المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

(٤) انظر: قرار الديوان الخاص بتفسير القوانين رقم (٨) لسنة ١٩٦٩ المشار اليه سابقاً .

انما تدفع لهم مساهمة استنادا للقانون الشركات لقاء قيامهم
بأعمال ادارة الشركة فانها تدخل في مدلول كلمة
مساهمة".

المطلب الثاني: المزايا النقدية .

وهي المبالغ التي يحصل عليها الموظف او المستخدم
بالاضافة لرواتبه بصورة تبعية ، وعلى اية صورة كانت ومهما كانت
التسمية وسواء كانت هذه المبالغ دورية او عرضية اختيارية او
اجبارية مدفوعة مباشرة من قبل صاحب العمل او من الغير او غير
مباشرة وذلك في حالة ما يتحمل صاحب العمل اعباء مغلرة أصلا
على عاتق الموظف او المستخدم .

ويشترط في هذه المزايا النقدية حتى تخضع للضريبة ما يلي:

١ - أن يكون الموظف او المستخدم قد حصل على هذه المزايا بصورة
تبعية نتيجة ارتباطه مع صاحب العمل برابطة قانونية .

٢ - وان تكون هذه المزايا النقدية مخصصة لزيادة دخل الموظف او
المستخدم وليست مخصصة للقيام بمتطلبات ومهام الوظيفة .

ومن هنا أجد أن المزايا النقدية لغايات فرض ضريبة الدخل
تنقسم الى قسمين: مزايا نقدية خاضعة للضريبة واخرى معفاة .

الفرع الاول: المزايا النقدية الخاضعة لضريبة الدخل.

لقد اعتبر المشرع بعضا من المزايا النقدية المدفوعة
للموظف او المستخدم خاضعة لضريبة الدخل، ومن هذه المزايا ما
يلي:

اولا : بدل السكن .

تعتبر المبالغ المدفوعة للموظف او المستخدم كبديل سكن
ميزة عمل نقدية ، وتخضع للضريبة اذا دفعت بصورة دائمة ومستمرة ،

أما بدل السكن الذي يعطى للموظف أو المستخدم بصورة طارئة أو عرضية إذا تطلب عمله السكن مؤقتا خارج مركز عمله فلا يخضع للضريبة في هذه الحالة باعتباره نفقة تستلزمها الوظيفة .

وتجدر الإشارة الى انه في حالة اخضاع بدل السكن المدفوع للموظف أو المستخدم لضريبة الدخل وبالمقابل يكون هذا الموظف أو المستخدم يسكن بالايجار لدى الغير فان القانون "يعفي من دخله ما نسبته ٥٠% من الألفي دينار الأولى من بدل الايجار الذي يدفعه وما نسبته ٢٥% مما زاد عن ذلك" (١).

ثانيا : الضريبة على الرواتب والاجور.

اللائل أن الضريبة على الرواتب والاجور المدفوعة للموظف أو المستخدم انها مستحقة عليه ، ويلزم المشرع صاحب العمل باقتطاعها لحساب ضريبة الدخل .

ولكن هناك حالات معينة يلتزم صاحب العمل بان يدفع ضريبة الدخل وضريبة الخدمات الاجتماعية عن الموظف أو المستخدم لديه وعندها يصبح مقدار الضريبة المدفوعة ميزة عمل نقدية تضاف لراتبه وتخضع لضريبة الدخل سواء كان صاحب العمل ملتزما بذلك بموجب العقد أو متبرعا . وبالمقابل تعتبر هذه الضرائب من النفقات التي يتكبدتها صاحب العمل في سبيل انتاج الدخل يتوجب تنزيلها من الدخل القائم (٢).

ثالثا : اشتراكات التأمينات الاجتماعية .

اللائل ان الاشتراكات في التأمينات الاجتماعية كالضمان الاجتماعي والتأمين الصحي والتقاعد والادخار والتوفير ترتب على الموظف أو المستخدم ذاته وتقتطع من راتبه وتدفع للجهات المعنية وبالتالي اوجب المشرع تنزيل قيمة هذه الاشتراكات من

(١) انظر: اللائحة (ج) من المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١٩٨٥/١٧٠) الصادر بتاريخ ١٢/٢/١٩٨٥ المنفرد في المجلد (١١٥١) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٥ .

اجمالي راتبه (١) ولكن اذا التزم صاحب العمل بدفع لقيمة هذه الاشتراكات نيابة عن الموظف او المستخدم لديه اعتبرت هذه القيمة ميزة عمل نقدية يتوجب اضافتها لراتبه وتخضع لضريبة الدخل كونها اصبحت مقررة لمصلحته الشخصية وليس لمصلحة الوظيفة وسواء كان صاحب العمل قد دفع هذه الاشتراكات بموجب القانون او العقد او متبرعا.

ويرى جانب من الفقه (٢) عكس هذا التوجه حيث "يرى أن المبالغ التي يدفعها صاحب العمل على شكل نسبة مئوية من رواتب العاملين لديه مساهمة في عقد تامينات اجتماعية لا تدخل في حساب الضريبة لأنها لا تعد ميزة نقدية للموظف وانما هي مساهمة اجبارية طبقا للقوانين السارية وبالتالي لا يحاسب عنها الموظف او المستخدم ضريبيا، وبالمقابل يتم تنزيلها من دخل صاحب العمل كمنفعة انتاجية"، وهذا هو الجاري عليه العمل في دائرة ضريبة الدخل (٣).

رابعاً: فروقات العملة.

تقوم بعض المؤسسات العامة او الخاصة احياناً بصرف نسبة مئوية معينة من رواتب العاملين لديها من غير الاردنيين بالعملة الاجنبية (غالباً الدولار) بسعر تشجيعي وذلك لغايات التحويل الى خارج الاردن وتتحمل هذه المؤسسات الفرق ما بين السعر الرسمي الصادر عن البنك المركزي والسعر التشجيعي اعلاه ويمكن اعطاء مثال على ذلك في قرار وزارة التعليم العالي (٤) والمتضمن صرف ما نسبته ٤٠% من رواتب أعضاء الهيئة التدريسية من غير الاردنيين بالدولار بسعر ٤٠٠ فلس حيث تتحمل الجامعة الفرق ما بين السعر الرسمي الصادر عن البنك المركزي والسعر

(١) نعت الفقرة (ز) من المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ على انه "يعلى من الضريبة مساهمة المستخدم (بفتح الدال) في المؤسسة العامة للثمن الاجتماعي او في صندوق ائتمان او توفير او تأمين مكي او قاعد او أي صندوق آخر مماثل يوافق عليه الوزير".

(٢) الدكتور عيسى محمد ابو طيل/ الضريبة العامة على الدخل/ المراجع السابق/ صفحة (١٨٩).

(٣) انظر: الفقرة (د) من المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

(٤) انظر: قرار وزارة التعليم العالي رقم (٢٠٧) تاريخ ١٩٨٩/٢/٢٧ / المشار اليه في كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم م تم د / ٨٨٩٤/١٥ تاريخ ١٩٩٠/١٢/٢١ والموجه لرئيس جامعة اليرموك/ اربد.

المذكور أعلاه وصرف نسبة ٦٠% الباقية بالدينار الأردني وبذلك فإن الجامعة تتحمل من موازنتها فرق الزيادة المطلوبة لعضو هيئة التدريس وذلك ما بين السعر الرسمي والسعر المبين بقرار مجلس التعليم العالي.

وبناء على ذلك فإن الطرق الحاصل عن هذه العملية يعتبر ميزة عمل يجب أن تضاف للراتب وتخضع لضريبة الدخل.

خامساً: العمولات.

وهي المبالغ التي يحصل عليها الموظف أو المستخدم من صاحب العمل مقابل مساهمته في زيادة المبيعات أو التحصيلات وغالباً ما تدفع هذه العمولات سنوياً، وقد تكون مبالغ مقطوعة أو نسبية. وتعتبر ميزة عمل تضاف إلى الراتب وتعامل معاملته وتكون خاضعة لضريبة الدخل. ويمكن إعطاء مثال على ذلك في العمولات التي تدفعها شركات التأمين للموظفين والمستخدمين لديها عن عقود التأمين التي أبرمت مع الزبائن بواسطتهم وتحسب بنسبة مئوية من أقساط التأمين. والسؤال الذي يطرح نفسه هنا هو هل المقصود بالعمولات الخاضعة لضريبة الدخل تلك العمولات الاجمالية ام الصافية؟.

أرى أن المقصود هي العمولات الصافية أي بعد تنزيل كافة المصاريف والنفقات الانتاجية التي انطلقت في سبيل انتاج هذا الدخل، فإذا انفق الموظف أو المستخدم لدى شركة التأمين مثلاً مصاريف تتعلق بالسفر للوصول إلى جماعة معينة في منطقة ما من أجل اقناعهم بالتأمين على حياتهم وحمل على عمولة من اقساط التأمين المدفوعة من قبلهم لشركة التأمين فمن حقه أن ينزل هذه المصاريف من العمولات الاجمالية المدفوعة له طالما ان الشركة لا تتعهد بمثل هذه المصاريف وقد سبق وأن لال بهذا الرأي جانب من الفقه (١).

(١) الدكتور حسن مدد كمال/ المحاسبة المحاسبية / دار الجبل للطباعة/ القاهرة/ ١٩٧٥ /مجلد (٢٨٥) .

سادسا : مقابل الخدمة .

وهي المبالغ التي تدفع من الزبائن للعاملين لدى المحال العامة كالغنادق والمطاعم والمقاهي ودور اللهو... الخ. وذلك بحكم طبيعة اعمالهم ، وتعتبر هذه المبالغ ميزة عمل يجب ان تضاف الى رواتبهم وتخضع لضريبة الدخل ، وفي الغالب ما تشكل هذه المزايا مبالغ كبيرة جدا خاصة في دور اللهو .

سابعا : بدل الاجازات.

ان بدل الاجازة المدفوعة للموظفين او المستخدمين تاخذ حكم الراتب او الاجر وتعتبر جزءا منه وتخضع لضريبة الدخل .

وبالمقابل يتم تفصيل بدلات الاجازات المدفوعة للموظفين او المستخدمين من الدخل القائم لمصاحب العمل اذا قام هذا الأخير بالانتفاع الضريبة منها ودفعها (١) .

الفرع الثاني: المزايا النقدية المعفاة من ضريبة الدخل .

لقد اعطى المشرع بعض المزايا النقدية من ضريبة الدخل اما اعفاء كليا واما اعفاء جزئيا ويمكن اعطاء امثلة على المزايا النقدية المعفاة من ضريبة الدخل كما يلي:

اولا : علاوة السفر .

وتمثل المبالغ التي تمنح للموظف او المستخدم الذي تتطلب مهام عمله التنقل باستمرار سواء بسيارته الخاصة او بوسائل النقل الأخرى، وتعني كذلك المبالغ التي تمنح له بسبب سفره الى خارج مركز عمله بمهمة رسمية لغايات العمل وتشمل ايضا المبيت هناك. ويمكن اعطاء مثال على علاوة السفر هذه في بدل التنقلات الشهرية التي تدفع للموظف او المستخدم الذي تستلزم طبيعة عمله التنقل المستمر اثناء العمل. (٢)

(١) انظر: الفقرة (٢-١) من المادة (٥٠) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ ونظام الانتفاع بضريبة الدخل من الرواتب والاجور رقم (١١) لسنة ١٩٨٦ الصادر بمقتضاها والمذكور في المعلقة (٢٤١) من العدد (٢٢٢٢) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٦/٢/١ .
(٢) انظر: المواد (٧، ٨، ٩، ١٠) من نظام الانتحال والمكرر رقم (٥٦) لسنة ١٩٨١، المذكور في المعلقة (٧٤٩) من العدد (٢٠٨) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨١/٦/١ .

وتعتبر علاوات السفر التالية معفاة من ضريبة الدخل:

١ - اعفاء علاوة السفر المدفوعة لموظفي القطاع العام. حيث تعتبر معفاة اعفاء كلياً. (١) كون القطاع العام لا يدفع مثل هذه العلاوة لموظفيه إلا إذا تطلبت مهام أعمالهم مثل هذه العلاوة ولا تمنح إلا بالقدر اللازم لهذه الأعمال دون أن يبقى للموظف في أغلب الأحيان شيء يستغله لمصلحته أو منفعته الشخصية، بل يلاحظ أحياناً أن هذه العلاوة لا تكفي حتى لتغطية النفقات الفعلية بل تقل عنها كثيراً، وإذا فرضنا أن هذه العلاوة لم تنفق لغايات الوظيفة فهل تخضع لضريبة الدخل على الرغم من أن الاعفاء جاء كلياً؟ أرى بعدم وجود ما يمنع من إخضاعها للضريبة، والدليل على ذلك أن علاوة الاغاشة والسفر ليست منحة تعطى للموظف أو المستخدم تلقائياً وإنما تمنح لمن تتطلب مهام عمله التنقل باستمرار من جهة وشريطة أن يتم انفاقها في سبيل العمل (٢) من جهة أخرى.

٢ - علاوة السفر وأجور التنقلات المدفوعة لمستخدمي القطاع الخاص، بما لا يزيد على ١٠% من الراتب الأساسي للمستخدم إذا جرى انفاقها في مركز العمل وبما لا يزيد على ٢٠% إذا جرى انفاقها خارج مركز العمل (٣).

٣ - علاوة السفر وأجور التنقلات المدفوعة لأعضاء مجالس الإدارة لكل عضوية بما لا يزيد على ٦٠٠ دينار سنوياً للمقيم و ١٢٠٠ دينار سنوياً لغير المقيم وبحيث لا يزيد مجموع المبلغ الإجمالي المعفي على هذا الوجه ١٥٠٠ دينار في السنة للمقيم و ٢٥٠٠ دينار في السنة لغير المقيم مهما تعددت العضوية (٤).

(١) انظر: الفقرة (١-٢) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعليقات المحاسب العلاوات والبدلات الناشئة عن الاستخدام رقم (١) لسنة ١٩٨٥ الصادر بموجبها والمنشورة في المصلحة (١٧٥٨) من العدد (٢٢٥٤) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٥/١١/١٦.
(٢) انظر: المادتين (٢، ١) من تعليمات احتساب العلاوات والبدلات الناشئة عن الاستخدام رقم (١) لسنة ١٩٨٥.

ثانيا: بدل الغداء (الاعاشة).

وهي المبالغ التي تدفع للموظف او المستخدم كبديل اعاشة في الحالات التي تتطلب مهام الوظيفة العمل مدة طويلة يتعذر خلالها على المستفيد تناول الطعام في بيته او كانت طبيعة العمل تتطلب تناول غذاء معين، فهذه المبالغ لا تخضع لضريبة الدخل كونها لا تعتبر ميزة لفائدة الموظف او المستخدم بل تصرف من اجل القيام بمهام الوظيفة، اما اذا كان هذا البديل بمثابة التعويض على المستفيد منها كونه ياتي بغذائه معه من منزله الى محل عمله فعندها يعتبر هذا البديل ميزة نقدية وتخضع لضريبة الدخل (١).

هذا وقد اعطى المشرع من ضريبة الدخل علاوة الاعاشة والسفر المدفوعة لكل من:

أ - الموظف لدى الحكومة والمؤسسات العامة والسلطات المحلية فيها بشكل مطلق (٢).

ب - المستخدم لدى القطاع الخاص شريطة انفاقها في سبيل العمل وبالقدر الذي ينفق فعلا (٢) واعتقد ان الهدف من هذا القيد هو للحيلولة دون التهرب الضريبي تحت هذا الاسم من العلاوات.

ثالثا: علاوة بدل التمثيل.

وتعني تلك المخصصات التي تدفع للمسؤولين الرسميين الحكوميين وموظفي الدولة والمؤسسات العامة والسلطات المحلية من اجل انفاقها على متطلبات الوظيفة او المنصب (٣).

ويلاحظ هنا ان علاوة بدل التمثيل التي تعفى من ضريبة الدخل هي العلاوة الممنوحة للعاملين لدى القطاع العام ولا تشمل علاوة بدل التمثيل الممنوحة للعاملين لدى القطاع الخاص

(١) رديق الاختبار/ الضريبة على الدخل اصول محاسبتها وتدقيقها/ الضريبة على الرواتب والاجور / الجزء الثاني/ المطبعة الجديدة/ دمشق / ١٩٦٢/ صفحة (١٢).

(٢)(٢) انظر: الفرفدين (أ، ب) من المادة (٢) من تعليمات ادخاب العلاوات والبدلات الناشئة عن الاستخدام رقم (١) لسنة ١٩٨٥ .

(٣) انظر: المادة (١) من تعليمات ادخاب العلاوات والبدلات الناشئة عن الاستخدام رقم (١) لسنة ١٩٨٥ .

وبالتالي فإن علاوة بدل التمثيل الممنوحة لمستخدمي الشركات وللمديرين ولرؤساء وأعضاء مجالس إدارتها غير معفاة من ضريبة الدخل.

رابعاً: علاوة الضيافة.

وتعني المبالغ التي تدفع للمستخدم بهدف تكريم زبائن صاحب العمل ومن أجل مصلحة العمل (١) وتلغى تعليمات الإدارة الضريبية بأن يعطى من ضريبة الدخل علاوة الضيافة التي تدفع للموظفين والمستخدمين بشرط أن لا يزيد مقدار هذا الاعفاء على ما نسبته ١٠% من الراتب الأساسي السنوي أو مبلغ ٢٤٠ دينار سنوياً أيهما أقل (٢).

وتجدر الإشارة إلى أن مجموع علاوات الضيافة الممنوحة من صاحب العمل للمستخدمين لديه تحسب من ضمن النفقات المتعلقة بالضيافة التي يتكبدها صاحب العمل والتي تعتبر واجبة التفريل من دخله الإجمالي (٢).

المطلب الثالث: المزايا العينية.

عند الحديث عن المزايا العينية تثار إشكالات كثيرة تنحصر في تحديد مفهوم هذه المزايا وبيان أشكالها التطبيقية ومدى خضوعها لضريبة الدخل بعد أن يتم تقديرها نقداً سواء بقيمتها الحقيقية كقاعدة عامة أو بقيمتها التقديرية خروجاً على هذه القاعدة.

(١) انظر: المادتين (١٠١) من تعليمات احتساب العلاوات والبدلات النافذة عن الاستخدام رقم (١) لسنة ١٩٨٥.

(٢) انظر: الفقرة (م) من المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٤٧) لسنة ١٩٨٥. والمادة (٢) من تعليمات ذلك الغيابة رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ والمنشورة في المجلد (١٧٧٠) من العدد (٢٢٥١) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٥/١١/١٦ والتي تلغى المادتين (٢٠١) منها بالسماح بتفريغ ذلك الغيابة التي يتكبدها المكلف في سبيل انتاج الدخل الخاضع للضريبة خلال السنة بما لا يزيد على ذلك الواحد بالمائة من دخل المكلف الإجمالي السنوي من مصادر دخله الخاضعة للضريبة أو عشرة آلاف دينار سنوياً أيهما أقل مهما تعددت مصادر الدخل.

الفرع الأول: تعريف المزايا العينية وشروط خضوعها لضريبة الدخل.

أولاً: تعريف المزايا العينية.

المزايا العينية هي عبارة "عن كل الخدمات والمنافع المادية بعد تقييمها نقداً والتي يحصل عليها الموظف أو المستخدم بسبب وظيفته سواء كانت هذه المزايا تمنح له دورياً أو بصورة عرضية، وسواء كانت تمنح له مجاناً أو بمقابل لا يتناسب مع قيمتها الحقيقية، أو كانت نتيجة عمل إضافي أو دون عمل" (١).

ثانياً: شروط خضوع المزايا العينية لضريبة الدخل .

حتى تخضع المزايا العينية لضريبة الدخل يجب أن يتوافر فيها ما يلي:

١ - أن تمنح للموظف أو المستخدم بدون مقابل (مجاناً) فاذا دفع الموظف أو المستخدم قيمة هذه المزايا كاملة فإنها لم تعد ميزة عمل وبالتالي لا تخضع لضريبة الدخل أما إذا دفع جزء من قيمتها فقط وتحمل صاحب العمل الجزء الآخر فإن هذا الجزء يعتبر ميزة عمل عينية يجب أن تضاف بعد تقييمها نقداً إلى راتب الموظف أو المستخدم المستفيد منها وتخضع لضريبة الدخل.

٢ - أن تمنح للموظف أو المستخدم بهدف الاستفادة منها شخصياً وليس لتمكينه من أداء مهام وظيفته إذا احتاجت ذلك، كأن تتطلب ملابس معينة ويلبوس صاحب العمل بتقديرها للمستخدم لديه مجاناً فهي مثل هذه الحالة لا يحمل المستخدم من هذه الميزة على أية منفعة شخصية وبالتالي لا تعد خاضعة لضريبة الدخل.

(١) الدكتور أحمد نور/ مباني المحاسبة الضريبية / مؤسسة شباب الجامعة / الاسكندرية / ١٩٧٢ / مجلة (١٢).

الفرع الثاني: تقييم المزايا العينية وتطبيقاتها العملية .

اولا : تقييم المزايا العينية .

يمكن تقييم المزايا العينية من اجل اخضاعها لضريبة الدخل
باحدى النظريتين التاليتين:

١ - نظرية القيمة الحقيقية .

وبموجب هذه النظرية يتم تقييم المزايا العينية
على اساس القيمة الحقيقية لهذه المزايا مهما بلغت قيمتها دون
الالتفات الى مدى حاجة الموظف او المستخدم الفعلية لها .

٢ - نظرية القيمة الشخصية .

وبموجب هذه النظرية يتم تقييم المزايا العينية على
اساس المنفعة الشخصية التي عادت على الموظف او المستخدم
من جراء منحه هذه المزايا دون الالتفات الى القيمة
الحقيقية لها .

ويمكن توضيح هاتين النظريتين في المثال التالي:

اذا منح صاحب العمل المستخدم لديه الاعزب شقة قيمتها
الايجارية ١٠٠٠ دينار سنويا دون مقابل تكريما لجهوده في عمله
فطبقا لنظرية القيمة الحقيقية يجب اضافة مبلغ ١٠٠٠ دينار الى
راتب المستخدم لكي تخضع لضريبة الدخل كون الميزة العينية تقدر
بهذا المبلغ، و طبقا لنظرية القيمة الشخصية لا يضاف الى راتب
المستخدم الا مبلغ معين من ال ١٠٠٠ دينار يمثل هذا المبلغ
ايجار شقة تتناسب مع وضع المستخدم العائلي كونه اعزب مع
مراعاة سكن امثاله من المستخدمين .

وارى ان نظرية القيمة الشخصية اعدل ضريبيا من نظرية
القيمة الحقيقية كونها لا تعتمد الا بمقدار الطائدة الشخصية
التي استفاد منها الموظف او المستخدم فقط .

ثانياً: صور المزايا العينية وتطبيقاتها العملية .

المزايا العينية كثيرة الصور والاشكال، والتطبيق العملي لكل صورة قد يختلف عن الصورة الأخرى، ومن أهم صور واشكال المزايا العينية ما يلي:

١ - السكن،

لقد يمنح صاحب العمل الموظف أو المستخدم لديه سكناً تكريماً وتشجيعاً له وذلك بإحدى صورتين:

١ - بصورة مجانية .

وفي هذه الحالة يعتبر قيمة السكن ميزة عمل تضاف لراتب الموظف أو المستخدم وتخضع لضريبة الدخل. ويختلف تقدير هذه القيمة باختلاف نوع السكن فيما إذا كان مستاجراً من قبل صاحب العمل أو ملكاً له .

وفي حالة كون السكن مستاجراً يعتبر بدل الإيجار المدفوع من قبل صاحب العمل ميزة عمل تضاف لراتب الموظف أو المستخدم. (١) وأرى أن الإدارة الضريبية قد اعتمدت على نظرية القيمة الحقيقية في إخضاع هذه الميزة لضريبة الدخل بصرف النظر عن الفائدة الشخصية للموظف أو المستخدم من هذا السكن الذي قد يكون زائداً أو ناقصاً عن حاجته .

وفي حالة كون السكن ملكاً لصاحب العمل وكان هذا السكن داخل مناطق وحدود المجالس البلدية والقروية ومخمناً لغايات قانون ضريبة الأبنية والأراضي فإن القيمة الإيجارية السنوية المضافة المقدرة لهذه الغاية تعتبر ميزة عمل يجب أن تضاف لراتب الموظف أو المستخدم، وإذا لم يكن هذا السكن مخمناً لأي سبب من الأسباب فتعتبر القيمة السنوية ما يعادل ١٠% من مجموع الراتب الإجمالي السنوي للموظف أو المستخدم (٢). وأرى أن الإدارة الضريبية قد تراجعت قليلاً عن نظرية

(١) (٢) انظر: الفلورين (أ-ب) من المادة (٥) من تعليمات احتساب العلاوات والبدايات الناشئة عن الامتداد ولم (١) لسنة ١٩٨٥ .

القيمة الحقيقية واخذت بنظرية القيمة الشخصية هي اخضاع
قيمة هذه الميزة لضريبة الدخل كونها اعتبرت ميزة السكن
المجاني ١٠% من السراتب الاجمالي السنوي للموظف او
المستخدم بصرف النظر عن قيمة ايجار المثل او القيمة
الحقيقية للإيجار.

ب - بصورة أن يدفع الموظف او المستخدم جزءا من الايجار .

وفي هذه الصورة يخضع جزء من الايجار لضريبة الدخل
باعتباره ميزة عمل في الحالتين التاليتين:

- في حالة الفرق بين ما يدفعه الموظف او المستخدم وبين ما
يدفعه صاحب العمل كبذل ايجار في حالة كون السكن الذي يقيم
فيه الموظف او المستخدم مستاجرا من قبل صاحب العمل.

- في حالة الفرق بين ما يدفعه الموظف او المستخدم وبين قيمة
السكن الايجارية المأهية في حالة كون السكن ملكا لصاحب
العمل من جهة ومخمننا لغايات ضريبة الابدنية والاراضي من
جهة أخرى (١).

٢ - الماكل والمنامة والاقامة .

إذا قدم صاحب العمل للموظف او المستخدم لديه مأكلا او
منامة او اقامة او كلاهما بصورة دائمة وبدون مقابل (سواء
نص على ذلك عقد الاستخدام أم لم ينص) فان قيمة كل منهما
تعتبر ميزة عمل يجب ان تضاف الى راتب الموظف او المستخدم
المستفيد وتخضع للضريبة ، "وتقدر قيمة هذه المزايا من قبل
صاحب العمل ويثبتها في كشوف رواتب المستخدمين الشهرية
التي يقدمها لداخرة ضريبة الدخل" (٢) والتي غالبا ما

(١) انظر: الفقرة (ج) من المادة (٥) من تعليمات ادماب العلاوات والبدلات النافذة عن الاستخدام رقم (١)
لسنة ١٩٨٥ .
(٢) انظر: الفقرة (ب) من المادة (١٦) من تعليمات ادماب العلاوات والبدلات النافذة عن الاستخدام رقم (١)
لسنة ١٩٨٥ .

تقدر بكلفتها الفعلية ، ولكن اذا قدم صاحب العمل للموظف او المستخدم لديه الماكل او المنامة او الاقامة بصورة مؤقتة او عرضية وبدون مقابل وذلك عندما تتطلب ظروف العمل اداءه بصورة مستمرة لاكثر من ساعات العمل المقررة او العمل ليلا ولمدة مؤقتة واضطر صاحب العمل عندها تقديم الماكل او المنامة او الاقامة لمستخدمين لديه عن هذه المدة المؤقتة فإن قيمة هذه المزايا العينية لا تخضع للضريبة .

وفي كلتا الحالتين المشار اليهما سابقا فان قيمة هذه المزايا يجب تنزيلها من دخل صاحب العمل كنفقات انتاجية انطقت حصرا في سبيل الحصول على الدخل شريطة ان يكون صاحب العمل قد اضاف القيمة الخاضعة للضريبة الى رواتب المستخدمين لدية ولام باقتطاع الضريبة عنها عند المنبع ودفعها لدائرة ضريبة الدخل .

٣ - الملابس .

لا تعتبر قيمة الملابس التي تصرف للموظف او المستخدم الذي تتطلب طبيعة عمله ارتداء ملابس معينة ميزة عمل وبالتالي لا تخضع لضريبة الدخل ، أما اذا لم تكن طبيعة عمله تتطلب ارتداء مثل هذه الملابس ، وانما صرفت لمنفعته الشخصية فان قيمتها تعتبر ميزة عمل وتخضع لضريبة الدخل كان تصرف احدى المؤسسات للموظفين او المستخدمين لديها ملابس معينة دون مقابل ولا تشتت عليهم ارتداؤها اثناء العمل .

٤ - وسائل النقل المجانية .

قد يخصص صاحب العمل للموظفين او المستخدمين لديه وسائل نقل لنقلهم من وإلى مراكز أعمالهم مجانا وذلك على اعتبار ان أعمالهم تستوجب حضورهم في الصباح الباكر مثلاً ومغادرتهم في المساء المتأخر فإِنَّ قيمة هذه الميزة لا

تعتبر خاضعة لضريبة الدخل، كونها قد انفلتت في سبيل الوظيفة، أما إذا لم تكن طبيعة أعمالهم تستوجب ذلك وإنما وضعت هذه الوسائل لمنفعتهم الشخصية أو تكريماً لهم على أعمالهم اعتبرت لقيمة هذه الميزة العينية خاضعة لضريبة الدخل.

وأرى أن لقيمة تذاكر السفر المجانية (جوا وبراً وبحراً) أو ذات السعر المخفض والتي تمنحها مؤسسات وشركات الطيران ومكاتب السياحة والسفر وشركات الملاحة البحرية للعاملين لديها تعتبر ميزة عمل عينية تخضع لضريبة الدخل بالكامل إذا منحت هذه التذاكر مجاناً ويخضع الفرق بين شمن التذكرة الحقيقي والشمن الذي دفعه المستفيد إذا منحت بسعر مخفض.

٥ - الهواتف المجانية .

قد يخص صاحب العمل وعلى نفقته الخاصة للموظف أو المستخدم لديه هاتفاً إذا تطلبت مهام عمل هذا الأخير وجود هاتف في منزله إذ قد يحتاج لخدماته خارج أوقات عمله كحالة الأطباء في المستشفيات الخاصة مثلاً. فإن ذلك لا يعتبر ميزة عمل عينية وبالتالي لا تخضع لضريبة الدخل، ولكن لابد وأن يستخدم هذا الهاتف لغايات شخصية وخاصة، فهل تعتبر لقيمة هذه المكالمات ميزة عمل عينية تخضع لضريبة الدخل؟. الجواب بالإيجاب ولكن المشكلة تكمن في صعوبة تقدير قيمة الاستفادة الشخصية منها.

٦ - العلاجات المجانية .

لا يعتبر العلاج المجاني من المزايا العينية التي تخضع لضريبة الدخل لأنه يصرف لفائدة الوظيفة إذ يمكن الموظف أو المستخدم من القيام بعمله على خير وجه وبانتظام دون أن يتغطل مدة طويلة، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة انتاجه (١).

(١) الدكتوران محمد طه بدوي ومحمد حمدي النشار / أصول التفريع الضريبي المصري/ المرجع السابق / صفحة (٢٢٨).

وفي ختام الحديث عن المزايا العينية اود ان اشير الى قرار محكمة التمييز رقم ١١٢ / ١٩٨٤ (١) والذي جاء فيه ما يلي:
"ان القيمة السنوية للمسكن او المئمة او الماكل او الاقامة تعتبر من مصادر الدخل الخاضعة للضريبة بالنسبة للمستفيد منها، وهذا يعني انها تعتبر جزءا من الراتب اذا التزم المكلف بخصمها ولا تعد من الراتب ان قدم صاحب العمل المئمة والمسكن والماكل بلا بدل، ولكنها في الحالتين تعتبر من نفقات الانتاج التي انطقت في سبيل انتاج الدخل بالنسبة لصاحب العمل".

المبحث الثاني: صور الرواتب والاجور المعفاة من ضريبة الدخل.

في الحقيقة انه ليست كل الرواتب والاجور وما في حكمها والتي تنشا في الاردن سواء كانت تعود للاردنيين او لغير الاردنيين، تخضع لضريبة الدخل، بل ان الكثير من هذه الرواتب والاجور لا تخضع لهذه الضريبة، وذلك كون قانون ضريبة الدخل ينص على اعفائها لاسباب سياسية واجتماعية مختلفة.

المطلب الاول: الاعفاءات المقررة للاعتبارات السياسية.

تتطلب الروابط والعلاقات الدبلوماسية مع الدول الاخرى اعفاء رواتب واجور العاملين لدى السلكين الدبلوماسي والقنصلي من ضريبة الدخل، ويهدف مثل هذا الاعفاء الى منيع الازدواج الضريبي من جهة ومن جهة اخرى مراعاة ظروف عمل ومعيشة فئة معينة من الموظفين والمستخدمين خارج اوطانهم.

الفرع الاول: رواتب واجور اعضاء السلكين السياسي والقنصلي الاردنيين وموظفي الحكومة بحكم عملهم في الخارج.

نصت الفقرة ١/١٥ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يعفى من ضريبة الدخل اعضاء

(١) القرار محكمة التمييز رقم (١) في الدفعة رقم (١١٢/١٩٨٤) الصادر بتاريخ ١٩٨٤/٦/٢، من القرارات المبينة لدى الباحة.

كلياً "المخصصات والعلاوات التي تدفع لأعضاء السلك السياسي والقمصلي الأردني وموظفي الحكومة والمؤسسات العامة بحكم عملهم في الخارج" .

وباستغراض هذا النص اجد أن المشرع قد اقتصر هذا الاعفاء على المخصصات والعلاوات الإضافية التي تمنح لهؤلاء الموظفين من خزينة الدولة نتيجة قيامهم بأعمال خارج البلاد وذلك بسبب ما يتكبدونه من نفقات إضافية بحكم أعمالهم هذه ، خاصة وأن مثل هذه المخصصات والعلاوات إنما منحت لهم من أجل تغطية هذه النفقات، ولا يشمل هذا الاعفاء الرواتب الأساسية والعلاوات العادية الأخرى الممنوحة لامثالهم من الموظفين العاملين في داخل الأردن .

ويتمتع بهذا الاعفاء كل من العاملين في السفارات الأردنية في الخارج وهم :

أولاً : رئيس وأعضاء البعثة السياسية والدبلوماسية الأردنية .

والذي يتكون في العادة من السفراء والوزراء المفوضون والقائمون بالأعمال . ويشمل أيضاً الموظفين الدبلوماسيين والموظفين الإداريين والفنيين والمستخدمين من الموظفين الأردنيين والمحليين الثقافيين والعسكريين والبحريين والجويين .

ثانياً : رئيس وأعضاء البعثة القنصلية الأردنية .

وهم العاملين لدى القنصليات الأردنية في الخارج والذي يتكون في العادة من القناصل ونوابهم والموظفين القنصليين والمستخدمين من الموظفين الأردنيين ويشمل أيضاً الاعضاء القنصليين العاملين والفخريين .

ثالثاً: موظفي الحكومة والمؤسسات العامة .

في كثير من الاحيان تقوم الحكومة والمؤسسات العامة بايفاد موظفين غاديين (غير دبلوماسيين) الى الدول الاخرى من اجل تمثيلها هناك لمراعاة تنمية العلاقات التجارية والثقافية والعسكرية... الخ ويمكن اعطاء امثلة على ذلك في قيام وزارة التعليم العالي بايفاد مستشارين وملحقين ثقافيين، وقيام القوات المسلحة بايفاد ملحقين عسكريين، وقيام مؤسسة المراكز التجارية بايفاد ملحقين تجاريين، وقيام الملكية الاردنية بايفاد موظفين للعمل في مكاتبها العاملة في الخارج. وكذلك الحال في قيام الحكومة والمؤسسات العامة والقوات المسلحة بايفاد موظفين في مهام رسمية او في دورات تدريبية او بعثات علمية .

الفرد الثاني: رواتب واجور اعضاء السلك السياسي والقنصلي

الاجنبيين .

لقد نصت الفقرة ب/٣ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يعطى من ضريبة الدخل " الرواتب والمخصصات التي تدفع لاعضاء السلك السياسي والقنصلي غير الاردنيين الممثلين للبلدان الاخرى في المملكة شريطة المعاملة بالمثل " .

لقد جرى العرف الدولي ومنذ القدم على ان يتمتع الممثلون الدبلوماسيون والقناصل المعتمدون لدى الدول الاجنبية بالحفازات والامتيازات الدبلوماسية والقنصلية .

وقد أخذت كلا من اتفاقية فينا للعلاقات والحصانات الدبلوماسية لسنة ١٩٦١ واتفاقية فينا للعلاقات القنصلية لسنة ١٩٦٣ على هذه القاعدة الاساسية ، ومن اهم الامتيازات الدبلوماسية والقنصلية هي الاعفاءات الضريبية (١) .

ولقد أخذ المشرع بهذه الاعفاءات تمثيا مع احكام الاتفاقيات الدولية حيث اعطى من ضريبة الدخل الرواتب وكافة المخصصات التي تدفع لرئيس واعضاء كل من البعثتين الدبلوماسية والقنصلية من قبل حكوماتهم بما في ذلك كافة الموظفين الاداريين والفنيين والمستخدمين والخدم والعمال . وحتى يتحقق هذا الاعفاء لابد من توافر الشروط التالية :

الشرط الاول : ان يكون الدخل المعفي من ضريبة الدخل مقتصر على الرواتب والاجور والمخصصات المدفوعة لهم من حكوماتهم دون غيرها من الدخول الاخرى الخاضعة للضريبة كالعامل في التجارة او الصناعة او المهن الحرة ... الخ .

الشرط الثاني : ان يقتصر الاعفاء على اعضاء السلكين السياسي والقنصلي الممثلين للبلدان الاجنبية من غير الاردنيين .

ولم يحدد المشرع الاعضاء الذين يشملهم هذا الاعفاء ، وبالرجوع الى الاتفاقيات الدولية المنظمة لهذه الاعمال نجد ان المقصود من ذلك هم افراد البعثة الدبلوماسية والمكونة من السفير والوزير المفوض والقائم باعمال ، والموظفون الدبلوماسيون والموظفون الاداريون والفنيون ومستخدمو البعثة والسكرتيريون (الاول والثاني والثالث)

(١) انظر : - المادة (٢٤) من اتفاقية فينا للعلاقات الدبلوماسية لسنة ١٩٦١ .

- المادة (٤٩) من اتفاقية فينا للعلاقات القنصلية لسنة ١٩٦٣ .

والاقتباكين مشار اليهما في مذكر

الدكتور محمد يوسف علوان / القانون الدولي العام / وثائق ومساهمات دولية / مطابع دار الشعب / عمان / ١٩٧٨ / صفحة (٤٤٦) وما بعدها .

- وقد اورد الاردن وثائق الانضمام الى الاتفاقية الاولى بتاريخ ١٩٧١/٧/٢٩ والى الاتفاقية الثانية بتاريخ ١٩٧٢/٢/٧ .

والفلسخون السياسيون(١). وأفراد البعثة القنصلية والمكونة من رئيس البعثة والأعضاء القنصليين (العاملون والفخريون) والموظفون القنصليون والإداريون والفنيون ومستخدمو البعثة(٢) .

وتجدر الإشارة إلى أن البعثات الدبلوماسية والقنصلية تستغين في الغالب بموظفين إداريين وفنيين ومستخدمين من رعاية الدولة الموفد إليها هذا من جهة ، ومن جهة أخرى يجوز للبعثة القنصلية اختيار أعضاء قنصليين من بين رعاية الدولة الموفد إليها أو من رعاية دولة ثالثة لا يكونون من رعاية الدولة المؤفدة ويسمون بالكنامل الفخريين(٣). والسؤال الذي يطرح نفسه ما هو حكم الرواتب والمخصصات التي تدفع من الحكومة المؤفدة إلى هؤلاء الكناصل؟.

من المعروف أن الكناصل والممثلين القنصليين الفخريين لا يعدون من موظفي الدولة التي يمثلونها وإنما هم مجرد وكلاء عنها في شؤونها التي تعهد بها إليهم ، ولهذا يحق لهم الاشتغال بالأعمال التجارية والصناعية ... الخ ولمصلحتهم الخاصة إلى جانب ما يلومون به من أعمالهم القنصلية(٤). ومنع ذلك أرى أنهم يغتبرون من ضمن أعضاء البعثة القنصلية كونه يوجد نوعان من الأعضاء القنصليين المعترف بهم دولياً: العاملون والفخريون هذا من جهة ، ومن جهة أخرى كونهم يتمتعون بأغلب التسهيلات والمزايا والمصانوات الممنوحة

(١) انظر: المادة (١) من اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لسنة ١٩٦١ .

(٢) انظر: المادة (١) من اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لسنة ١٩٦٣ .

(٣) انظر: المادة (١) من اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لسنة ١٩٦٣ .

(٤) الدكتور عبد العزيز محمد سرحان / مبادئ القانون الدولي العام / دار النهضة العربية / القاهرة /

للغناصل الغاملين، (١) وليس كما ذهب اليه جانب من الفقه (٢) بأنهم لا يتمتعون بأي امتياز أو حصانة شأنهم في ذلك شأن الأفراد الغاديين، ومن أهم المزايا الممنوحة لهم الاعفاء من جميع الضرائب والرسوم عن المكافآت والرواتب التي يتقاضونها من الدولة المؤهدة نظير قيامهم بالأعمال القنصلية (٣) .

وهنا أرى أن المشرع قد منح مزايا إضافية لأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي من غير الأردنيين الذين يقيمون في الأردن إقامة دائمة والممثلين لبلدان أخرى لديها وهي الاعفاء من ضريبة الدخل على الرغم من أن اتفاقية فيينا (٤) في الأصل لا تمنحهم مثل هذا الاعفاء. وحذا لو أن المشرع قد استثنى من الاعفاء هؤلاء كونهم يقيمون في الأردن إقامة دائمة تمشيا مع أحكام اتفاقية فيينا من جهة، ومن جهة أخرى لتشابة وضع المقيم إقامة دائمة مع الوطني الذي يحمل الجنسية الأردنية في هذه الحالة .

وتجدر الإشارة إلى أن البعثة القنصلية المعتمدة لدى الأردن التي تستخدم رعايا أردنيين لديها، يجب عليها أن تحترم الالتزامات التي تفرضها قوانين ضريبة الدخل على أصحاب الأعمال فيما يختص بتحصيل الضريبة (٥) .

وبناء عليه يجب على البعثة القنصلية أن تخضع من الرواتب والمخصصات عند دفعها للمستخدمين لديها من الأردنيين الضريبة المقررة وأن تقدم إلى دائرة ضريبة الدخل كشفاً بالمبالغ التي خصمتها وأن تقوم بدفع هذه المبالغ شهرياً (٦) .

(١) انظر: المواد (٨ و ١٨) من اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لسنة ١٩٦٣ .
(٢) الدكتور صالح يوسف عبيد / ضريبة الدخل في العراق / المرجع السابق صفحة (٤١٦) وما بعدها .
(٣) انظر: المادة (٦٦) من اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لسنة ١٩٦٣ .
(٤) انظر: - الفقرة (١) من المادة (٢٨) من اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لسنة ١٩٦١ .
- الفقرة (١) من المادة (٧١) من اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لسنة ١٩٦٣ .
(٥) انظر: الفقرة (٢) من المادة (٤٩) من اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لسنة ١٩٦٣ .
(٦) استناداً إلى أحكام الفقرة (١) من المادة (١٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

الشرط الثالث: أن يمنح هذا الاعفاء على اساس المعاملة بالمثل. لقد اشترط المشرع لكي تعفى الرواتب والمخصصات المدفوعة لـاعضاء السلكين السياسي والقنصلي المعتمدين لدى الاردن من ضريبة الدخل. ان يكون التشريع الضريبي في دولهم يعفي الرواتب والمخصصات المدفوعة لـاعضاء السلكين السياسي والقنصلي الاردنيين المعتمدين لدى هذه الدول من ضريبة الدخل ايضاً، سواء كان هذا الاعفاء يشمل كافة الوظائف السياسية أو القنصلية الاردنية او بعضاً منها، فإن المشرع بدوره يتكبد بمنح الوظائف السياسية او القنصلية الاجنبية بما يقابل تلك الوظائف المعفاة ان العبرة بنوع الوظيفة، وبغض النظر عن المسميات ولا يهم بعد ذلك عدد الاشخاص الذين يمارسون تلك الوظيفة، وفي كل حالة يلتفتي الرجوع الى نصوص التشريعات الضريبية الاجنبية للتعرف على مدى الاعفاء وحدوده والطوائف التي يشملها (١).

والافتراض الذي يطرح نفسه في هذا الصدد هو ان التشريع الضريبي لدولة ما يعفي كافة الدخول التي يحصل عليها عضو السلك السياسي الاردني الموفد لديها من الضريبة. هل يعامل عضو السلك السياسي التابع لهذه الدولة والمعتمد لدى الاردن ضريبياً بالمثل حيث تعفى كل الدخول التي يحصل عليها في الاردن من الضريبة؟ وبالرجوع الى نص الفقرة ب/٣ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ ارى ان الاعفاء من الضريبة الوارد هنا يقتصر على الرواتب والمخصصات ولا يشمل الدخول الاخرى وان شرط المعاملة بالمثل هنا هو لغاية اعفاء هذا الدخل فحسب ودون غيره من الدخول ولا يغير من واقع الامر شيئاً كون التشريع الضريبي الاجنبي يعفي كافة دخول العضو السياسي الاردني من الضريبة حيث يعتبر هذا التشريع انه قد توسع في منح المزيد من المزايا المتعلقة بالاعفاء من الضرائب.

(١) الدكتور زكريا محمد بيومي / قانون الضرائب على الدخل / المراجع السابق / صفحة (١١٩).

الفرع الثالث: رواتب وأجور العاملين من غير الاردنيين لدى الهيئات الاردنية والشركات الاجنبية .

اولا : رواتب وأجور العاملين من غير الاردنيين لدى الهيئات الرسمية الاردنية في الخارج .

لقد نصت الفقرة ب/٤ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يعطى من ضريبة الدخل " الرواتب والأجور التي تدفع للموظفين غير الاردنيين الذين يستخدمون لدى الهيئات الرسمية الاردنية في خارج المملكة شريطة المعاملة بالمثل".

ان الهيئات السياسية والخدمية والرسمية بشكل عام (كالمراكز التجارية ومكاتب الملكية الاردنية وغيرها) العاملة في الخارج وفي اغلب الاحيان ان لم يكن دائما فإنها تعين مستخدمين لديها من رعايا الدول المضيفة وذلك للقيام بالاعمال المساعدة والبسيطة كالكتابة والسكرتيريين والحراس والخدم والسواقين الخ وتدفع الحكومة الاردنية لهم رواتبهم وغالبا ما تخضع هذه الرواتب لضريبة الدخل في الدولة المضيفة ، وتحاشيا للازدواج الضريبي فقد اعطى المشرع الرواتب والأجور المدفوعة لهؤلاء الموظفين من ضريبة الدخل شريطة ان تعطي هذه الدولة المضيفة الرعايا الاردنيين الذين تستخدمهم هيئاتها الرسمية في الاردن من الضريبة ، كون رواتب هؤلاء تخضع لضريبة الدخل في الاردن وهذا ما يعرف بشرط المعاملة بالمثل ، وتجدر الاشارة الى ان العبرة في هذا الاعطاء للوظائف حيث من الممكن ان يتم الاعطاء لكافة الوظائف او لبعضها ولا عبرة في ذلك للعدد وهذا هو الاصل فلو فرضنا ان دولة اجنبية لم تقرر الاعطاء الا لرواتب الحراس مثلا دون السواقين او لعدد معين منهم دون الاخرين فبموجب ذلك تستطيع الادارة الضريبية ان ترد على هذا الاعطاء بالمثل.

ثانياً: رواتب واجور العاملين من غير الاردنيين لدى الشركات الاجنبية في الاردن.

لقد اعطى المشرع من ضريبة الدخل اعطاء كلياً وبموجب احكام الفقرة ١/١٤ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ "الرواتب والاجور التي تدفعها الشركة الاجنبية المسجلة في المملكة بموجب قانون تسجيل الشركات الاجنبية لموظفيها ومستخدميها غير الاردنيين العاملين في مملكتها في المملكة".
والشركات الاجنبية على نوعين وهما:-

١ - الشركة الاجنبية العاملة في الاردن.

ويلتزم بها الشركة او الهيئة التي تتمتع بجنسية غير اردنية ويكون مركزها الرئيسي موجوداً في دولة اخرى وتسجل في الاردن بموجب قانون الشركات باعتبارها شركة اجنبية بهدف ممارسة الاعمال التجارية وذلك بعد الحصول على التصريح اللازم لهذه الاعمال بمقتضى القوانين والانظمة المعمول بها (١).

والاصل ان الدخل المتأتي من الاعمال التجارية التي يقوم بها هذا النوع من الشركات يعتبر دخلاً خاضعاً للضريبة كما وان الرواتب والاجور المدفوعة من قبلها للموظفين والمستخدمين العاملين لديها من الاردنيين ومن غير الاردنيين تكون ايضاً خاضعة لضريبة الدخل.

٢ - الشركة الاجنبية غير العاملة.

ويلتزم بها الشركة التي تتخذ في الاردن مقراً او مكتباً تمثيل بهدف استخدامه لتوجيه وتنسيق الاعمال التي تقوم بها خارج الاردن مع مركزها الرئيسي، ويحظر القانون على هذا النوع من الشركات ممارسة اي عمل او نشاط تجاري داخل الاردن (٢). واما الدخل المتأتي لها من ممارسة اعمالها في خارج الاردن فهو غير

(١) انظر: اللوردن (١٠١) من المادة (٢٧٥) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩.
(٢) انظر: اللوردن (١٠١) من المادة (٢٨٠) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩.

خاضع للضريبة. (١) وكذلك فإن رواتب واجور الموظفين
والمستخدمين العاملين لديها من غير الاردنيين فهي معفاة من
ضريبة الدخل (٢). ويلاحظ على هذا الاعفاء ما يلي:

١ - أنه ورد في الاصل في قانون ضريبة الدخل وجاءت احكام قانون
الشركات لتؤكد هذا الاعفاء وبما ان قانون ضريبة الدخل لم
يعرف الشركة الاجنبية، الامر الذي يتطلب بالضرورة الرجوع
الى نصوص قانون الشركات التي تبحث في احكام الشركات
الاجنبية بالتفصيل بما في ذلك المسائل الضريبية، وهذه
المسائل وحدها تكفي ودون حاجة للنص على هذا الاعفاء في
قانون ضريبة الدخل.

٢ - ان الاعفاء هنا قاصر على الموظفين والمستخدمين من غير
الاردنيين اما الاردنيون فان رواتبهم واجورهم تكون خاضعة
للضريبة، وتجدر الاشارة الى ان قانون الشركات قد اشترط ان
لايقل عدد المستخدمين الاردنيين العاملين لدى الشركات
الاجنبية غير العاملة في الاردن عن نصف مجموع المستخدمين
لديها (٣).

٣ - ان الاعفاء هنا قاصر على الرواتب والاجور دون ان يمتد
ليشمل أنواع الدخول الأخرى مثل ارباح الاعمال التجارية
والصناعية والمهن الحرة... الخ. ولو ان مستخدماً لدى شركة
اجنبية عاملة او غير عاملة قام بعمل حقق له دخلاً فإنه
يخضع للضريبة.

٤ - ان تكون الشركات الاجنبية غير العاملة مسجلة في الاردن
بموجب قانون تسجيل الشركات الاجنبية رقم (٥٨) لسنة
١٩٨٥ (٤).

(١) انظر: الفقرة (ب) من المادة (٢٨٣) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩ .
(٢) انظر: الفقرة (و) من المادة (٢٨٣) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩ .
(٣) انظر المادة (٢٨٤) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩ .
(٤) المنشور في الغلطة (١٤٢٢) من العدد (٢٢٤٢) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٥/١٠/١ .

ثالثاً: رواتب وأجور العاملين من غير الأردنيين لدى مشاريع مؤسسة المناطق الحرة.

ان رواتب وأجور وعلاوات الموظفين والمستخدمين غير الأردنيين العاملين لدى مشاريع مؤسسة المناطق الحرة معفاة من ضريبة الدخل والخدمات الاجتماعية (١). أما رواتب وأجور وعلاوات الموظفين والمستخدمين الأردنيين فهي خاضعة للضريبة ويجري خصم الضريبة منها ودفعها وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل (٢).

المطلب الثاني: الاعفاءات المقررة للاعتبارات الاجتماعية.

يتعرض الشخص الطبيعي دائماً وأبداً الى أخطار اجتماعية متعددة، وهذه الأخطار إما أن ترجع الى ظروف العمل كالحوادث التي تؤدي الى إصابات العمل وأمراض المهنة، وإما أن ترجع الى أسباب غير مهنية كالمرض بصفة عامة والعجز والشيخوخة والوفاته وترك العمل وكل هذا يؤدي بدوره الى نقص الدخل أو انعدامه (٣).

الفرع الأول: الاعفاء الجزئي من الرواتب والأجور.

ان المشرع قد أخضع لضريبة الدخل الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت من أي وظيفة .. إلا أنه عاملها معاملة أقرب ما تكون الى التسامح بحيث أعطى جزءاً معيناً منها من ضريبة الدخل، وقد ورد هذا الاعفاء في الفقرتين ١/ ب من المادة ١٤ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ حيث نصت الفقرة ١ على أنه "يعفى من ضريبة الدخل ٥٠% من الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت والمخصصات التي تدفعها الحكومة والمؤسسات العامة والسلطات المحلية للعاملين لديها". كما وقد نصت الفقرة (ب)

(١) انظر: الفقرة (د/٢) من المادة (١٢) من قانون مؤسسة المناطق الحرة رقم (٢٢) لسنة ١٩٨٤، المنشور في المجلد (١٩٢٢) من العدد (٢٢٨٠) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٤/١٢/١٦ حيث سقطت منه تعديل هذه الفقرة بالرغم من اعتمادها وذلك استناداً الى قرار الديوان الخاص بتفسير القوانين رقم (٥) لسنة ١٩٨٥ المنشور في المجلد (٨٨٠) من العدد (٢٢٢٢) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٥/١١/١٦.

(٢) انظر المادة (١٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ ونظام الاقتطاع رقم (١١) لسنة ١٩٨٦ الصادر بمقتضاها.

(٣) الدكتور منير عبد السيد تناقش / نظام التأمينات الاجتماعية / منشأة المعارف / الاسكندرية / مجلد (١١) وما بعدها .

على أنه "يغطي من ضريبة الدخل ٢٥% من الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت والمخصصات التي يتقاضاها العاملون من غير الجهات المنصوص عليها في الفقرة ١ من هذه المادة".

إلا أن هذا الدخل بالذات وكونه ناتجا عن العمل فلفظ فإن وجهات النظر فسي معاملته ضريبيا قد اختلفت وتباينت وذلك بالاشجاهات التالية (١):

الاتجاه الأول: ينادي باعفاء الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت والمخصصات التي تدفعها الحكومة والمؤسسات العامة والسلطات المحلية للعاملين لديها من الضريبة اعفاء كلياً. كسؤن رواتب وأجور هؤلاء قليلة جداً مقارنة مع رواتب القطاع الخاص حتى ولو تساوت المؤهلات ومدة الخبرة.

الاتجاه الثاني: مساواة العاملين لدى القطاع الخاص بالعاملين لدى القطاع العام فيما يتعلق بالاعفاء الجزئي من الرواتب والأجور.

الاتجاه الثالث: أن يشمل الاعفاء الجزئي الدخل المتأتي للعمال من غير الموظفين لدى القطاع العام أو المستخدمين لدى القطاع الخاص.

وأرى أن الاتجاه الأول والمتمثل في اعفاء رواتب وأجور العاملين لدى القطاع العام من الضريبة اعفاء كلياً ليس له ما يبرره خاصة وأنه ينطوي على مخالفة صريحة لمفهوم الضريبة المباشرة والذي يؤكد على ضرورة مساهمة كل مواطن في ضريبة الدخل، حيث تعتبر هذه المساهمة رمزا للمشاركة الايجابية في بناء الوطن، كما وأرى في معالجة هذا الوضع ضريبيا مؤقفا وسطا بين الاتجاهين الثاني والثالث والذي يتمثل فيما يلي:

(١) أنظر: مدخل الجلمة الثانية مقرر للمجلس الوطني الاستشاري المنعقدة بتاريخ ١٩٨٢/١/٢٨ والمنشور في مبدق الجريدة الرسمية المجلد (١٤) وما بعدها العدد (١٢) المجلد (٢).

أولاً: إعفاء ما نسبته ٥٠% من الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت والمخصصات بمقتضى أحكام الفقرة ١/٢ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ والتي تدفعها الحكومة والمؤسسات العامة والسلطات المحلية للعاملين لديها على أن لا يقل المبلغ المعفي عن ١٠٠٠ دينار ولا يزيد على ٥٠٠٠ دينار في السنة.

ثانياً: إعفاء ما نسبته ٢٥% من الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت والمخصصات والتي يتقاضاها العاملون من غير الجهات المنصوص عليها في أولاً بما في ذلك دخل العامل من عمل يديه، شريطة أن لا يقل المبلغ المعفي عن ١٠٠٠ دينار ولا يزيد على ٥٠٠٠ دينار في السنة.

وبهذا تكون قد استبعدت من دائرة الإعفاء الجزئي من الرواتب والأجور كل من المكاسب الناجمة من أي التزام أو مساهمة المنصوص عليها في الفقرة ١/٥ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ والمتمثلة بالمكافآت والمخصصات التي يتقاضاها رئيس الوزراء والوزراء ورؤساء وأعضاء مجلسي الأمة (الأعيان والنواب) وكذلك المكافآت التي يتقاضاها رؤساء وأعضاء مجالس إدارة الشركات.

الفرع الثاني: دخل اللائحة والمصاب بعجز كلي من حرفة أو وظيفة.

لقد أعطى المشرع من ضريبة الدخل إعفاء كلياً "الدخل المتأتي لللائحة والمصاب بعجز كلي من حرفة أو وظيفة" (١).

ولكنه لم يتطرق إلى تعريف أو تحديد ما المقصود باللائحة والمصاب بعجز كلي، مما يتطلب الأمر الرجوع إلى القواعد العامة للاستعانة بها للتوصل إلى المطلوب، فاللائحة لغايات ضريبة الدخل باعتمادها هو فاقد البصر الدائم هي كلتا عينيه، أما فاقد البصر في أحدهما فلا يعتبر كذلك كونه لم يفقد إلا نسبة مئوية

(١) الفقرة الأولى (١) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

معينة من مقدرته على الكسب، وأما ضعيف البصر في كلتا عينيه أو أحدهما فلا يفتبر أنه أعمى إلا إذا كانت درجة الابصار في كلتا عينيه متدنية جدا حيث لا يكاد يرى بهما حتى ولو أنه استعمل نظارات طبية، ويغود تقرير ذلك للطبيب المختص، ويستوي في ذلك أن تكون هذه العاهة خلقية أو نتيجة إصابة معينة بحادث طارئ أو إصابة عمل أو مرض معين... الخ. ويعرف العجز الكلي بأنه العجز الذي يخفل الإنسان غير قادر على القيام بجميع الأعمال الذي يقوم بها الإنسان العادي ويعتبر عجزا كلياً الفقدان التام الدائم للبصر، وعلى الرغم من أن الأعمى يعتبر عاجزاً كلياً إلا أن المشرع قد أكد بالنص عليه صراحة، وكذلك يعتبر عاجزاً كل من هو فاقد الذراعين أو الرجلين مثلاً، وكذلك المصاب في نطقه وسمعه، وهذا يختلف عن العجز الجزئي الذي ينقص مقدرة الإنسان على القيام بالعمل الطبيعي الذي يقوم به الإنسان العادي، ويغتبر عجزاً جزئياً فقد أحد الذراعين أو الرجلين أو السمع في أحد الأذنين أو النظر في إحدى العينين أو أصابع اليد أو الرجل... الخ. (١).

وأرى أن العجز الكلي الملامود بالاعفاء هو العجز الكلي الدائم وليس العجز الكلي المؤقت، وأخالف بعض الدارسين لقانون ضريبة الدخل (٢) والذي يرى أن نص الفقرة ٦/١ المشار إليها سابقاً من شأنه أن يعطي دخل العاجز كلياً ومؤقتاً من ضريبة الدخل كالمريض الذي أجريت له عملية جراحية. كما أرى أن النص يقتصر على دخل العاجز كلياً وبصفة دائمة وأن هذا المريض يعتبر عاجزاً جزئياً وليس كلياً.

وتجدر الإشارة إلى أن دخل كل من الأعمى والمصاب بعجز كلي المطلق من ضريبة الدخل بموجب أحكام الفقرة ٦/١ هو الدخل المتبقي من المرحلة (كالمعمل اليدوي البسيط) أو الوظيفة. أما

(١) استوفاداً بالفقرة (ج) من المادة (٥١) من قانون العمل رقم (٢١) لسنة ١٩٦٠ المنشور في المجلد (٥١١) من العدد (١٤٩١) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٦١/٢/١١.
(٢) رفاعي الهزايمة / الاعفاءات من الضريبة على الدخل في الأردن / المراجع السابق / ملحق (١٩٩) / الطبعة الأولى / المطبعة الأردنية ومكتبها / عمان / ١٩٨٢.

دخل هؤلاء المتأتي لهم من التجارة أو الصناعة أو الاملاك المؤجرة... الخ فإنه يكون خاضعا لضريبة الدخل، "وعليه فإن اعفاء دخل الفندق الذي يمتلكه المكلف الكفيف يفتقر الى السند القانوني" (١).

الفرع الثالث: رواتب المتقاعدين المدنيين والعسكريين.

لقد نصت الفقرة ٧/١ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يعطى من الضريبة اعفاء كلياً "راتب التقاعد المستحق بمقتضى القوانين والانظمة".

والمقصود بالرواتب التقاعدية هي المبالغ الشهرية الدورية والمنتظمة التي تدفع من قبل كل من الحكومة والمؤسسات العامة والقطاعات المهنية للموظف أو المستخدم أو المهني بعد قرار احالته على التقاعد بموجب القوانين والانظمة، وذلك مكافأة له عن عمل سابق، وتدفع له طيلة حياته ولورثته بعد وفاته. فالرواتب التقاعدية ممدرها اذن القوانين والانظمة كون المشرع قد اشترط ذلك صراحة (٢). ولا يشمل هذا الاعفاء رواتب التقاعد التي يدفعها الافراد والشركات الخاصة للعاملين لديها ان وجدت وذلك بموجب تعليماتها الخاصة بها ما دام انها لم تتقرر بموجب القوانين والانظمة.

وتجدر الاشارة الى ان الرواتب التقاعدية تتكون من جزئين اثنين وهما:

الجزء الاول: وهو المقتطع من راتب المستفيد اثناء خدمته وبنسبة مئوية من راتبه الاجمالي وما يدفعه ايضا لشراء سنوات خدمة مساهمة منه في صناديق التقاعد، وهذه المبالغ معفاة من ضريبة الدخل ويتوجب تنزيلها من راتب المستفيد الاجمالي

(١) انظر: كتاب دائرة ضريبة الدخل رقم ٩٩٤/٢٧ تاريخ ١٩٨٨/١١/٧.
(٢) انظر على سبيل المثال - قانون التقاعد العسكري رقم (٢٢) لسنة ١٩٥٩ - قانون التقاعد المدني رقم (٢٤) لسنة ١٩٥٩ المنشوران في المجلدين (١٥٢ ، ١٦٠) من العدد رقم (١٤٤٩) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٥٩/١١/١ مع ملاحظة ما طرأ على ادكام كل منهما من تعديلات.

وتشمل مساهمته في صناديق الادخار او التوفير او التامين الصحي او التقاعد او اي صندوق آخر مماثل يوافق عليه الوزير كما وتشمل المساهمة في صناديق الضمان الاجتماعي بما في ذلك ثمن شراء سنوات خدمة بموجب احكام قانون الضمان الاجتماعي رقم ٣٠ لسنة ١٩٧٨ (١).

الجزء الثاني: وهو ما يدفعه صاحب العمل كاشتراكات مستحقة عليه عن رواتب العاملين لديه بالإضافة الى الجزء الاول وغالباً ما يكون هذا الجزء اكثر من الجزء الاول (٢). وتعتبر هذه الاشتراكات من النفقات الانتاجية واجبة التنزيل من دخل صاحب العمل الاجمالي (٢).

وبناء عليه فإن الموظف او المستخدم المتقاعد يأخذ راتباً تقاعدياً أكثر بكثير من المبالغ التي تم اقتطاعها من راتبه عندما كان موظفاً او مستخدماً عاملاً مع العلم انها كانت معفاة من ضريبة الدخل.

وعلى هذا الاساس يرى جانب من الطلبة (٤) بضرورة اخضاع رواتب التقاعد للضريبة اسوة بالدخل الأخرى، وجانب آخر (٥) يرى عدم اخضاعها للضريبة دون قيد او شرط. وارى ضرورة اعفاء رواتب التقاعد من الضريبة كونها تمنح للموظف او المستخدم بعد خدمة طويلة، وتعتبر بمثابة مكافاه له عن خدمته السابقة، وغالباً ما يكون راتباً مخفضاً لا يكاد يكفي لتغطية نفقات معيشته هو وافراد أسرته الذين يعولهم في الوقت الذي أصبح فيه غير قادر على العمل بشكله الطبيعي بعد ان بلغ سن التقاعد وذلك في حالة اعتماد المتقاعد في معيشته على راتبه التقاعدي فقط تمهيداً مع الهدف من الاعفاء، اما في حالة كونه لا يزال قادراً على

(١) - المنشور في المجلد (٢٢١٣) من العدد (٢٨١٦) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٧٨/١٠/١٦.
- انظر ايضاً: الفقرتين (ز، ح) من المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.
(٢) انظر الفقرة (١) من المادة (٤٠) من قانون الضمان الاجتماعي رقم (٢٠) لسنة ١٩٧٨ والتي تلزم صاحب العمل بدفع اشتراكات بواقع (٨٨) من مجمل راتب العامل لديه بينما تلزم العامل بدفع (٢٥).
(٣) انظر: الفقرة (٨) من المادة (١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.
(٤) الدكتور يوسف عبيدة / ضريبة الدخل في العراق / المرجع السابق / صفحة (١٥٢).
(٥) رفائي الهزايمة / الاعفاءات من الضريبة على الدخل / المرجع السابق / صفحة (١٠١).

العمل وعمل لدى جهة أخرى، فإرى ضرورة إخضاع راتب التقاعد هذا للضريبة وذلك لانتفاء الهدف من الاعفاء، إذ ما الحكمة من إعفاء راتب التقاعد الممنوح لوزير أو لعضو مجلس الأمة مثلاً من ضريبة الدخل على الرغم من تعيينه بوظيفة مدير عام لشركة مساهمة أو رئيساً لمجلس إدارتها مثلاً ويجمع بين راتبه من هذا المنصب وراتب التقاعد وكل منهما يشكل دخلاً عالياً.

وبناء عليه يستحسن أن يعدل المشرع نص الفقرة ٧/١ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ لإضافة شرط أن يكون راتب التقاعد هو الدخل الوحيد الذي يعتمد عليه المكلف.

المطلب الثالث: الاعفاءات المقررة بموجب أحكام الاتفاقيات الدولية.

تعتبر الاتفاقيات والمعاهدات الدولية مصدراً من مصادر الشرعية في الدولة وذلك بعد التمديق عليها من السلطة المختصة وفقاً للإجراءات القانونية إذ أنها تصبح بهذا التمديق جزءاً من القانون الداخلي للدولة ومن ثم يلتزم الأفراد كما تلتزم السلطات العامة جميعها باحترامها والنزول على أحكامها وتعتبر مرتبة وقوة الاتفاقيات والمعاهدات الدولية مساوية تماماً لمرتبة وقوة القوانين العادية في الدولة (١).

الفرع الأول: رواتب وأجور ممثلي الدول الأعضاء في هيئة الأمم المتحدة وموظفيها.

لقد صدرت الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات هيئة الأمم المتحدة بقرار من الجمعية العامة للأمم المتحدة في ١٣/٢/١٩٤٦ (٢). وقد تضمنت هذه الاتفاقية إعفاءات ضريبية لكل من ممثلي الدول الأعضاء وموظفي هيئة الأمم المتحدة.

(١) الدكتور ممدوح خالدة/ اللقاء الإداري في الأردن/ الطبعة الأولى / مطبعة الجامعة الأردنية/ عمان/ ١٩٨٢/ ملحق (١٢).

(٢) انظر: كتاب دولة وزير الخارجية الأردني رقم م/١٢/١٦١١ تاريخ ١٩٥٧/١٢/١. ولد أودع الأردن وثائق الانضمام إليها في ١٩٥٨/١/٢.

أولاً: رواتب واجور ممثلي الدول الاعضاء هي هيئة الأمم المتحدة.

بناء على احكام الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات هيئة الأمم المتحدة فان الاتعاب والمكافآت والمخصصات وما هي حكمها المدفوعة من ميزانية هيئة الأمم المتحدة لممثلي الدول الاعضاء وهم جميع المندوبين والمندوبين المساعدين والمستشارين والخبراء الفنيين وسكرتيري الهيئات المنتدبة (١) لدى كل من هيئات منظمة الأمم المتحدة الرئيسية منها والفرعية (٢) والمؤتمرات التي تدعو اليها تلك المنظمة اثناء اقامتهم في الاردن لممارسة اعمالهم الرسمية، تكون معفاة من ضريبة الدخل (٣)، وتجدر الاشارة الى ان أي دخل آخر يتأتى لهؤلاء الممثلين والعاملين لدى هيئة الأمم المتحدة لقاء قيامهم باعمال خاصة ادبت في الاردن بصفة مستقلة عن اعمالهم الرسمية تكون خاضعة لضريبة الدخل، كان يقوم احد الممثلين او الموظفين باعمال تجارية او صناعية او مهنة حرة.... الخ.

ثانياً: رواتب واجور موظفي هيئة الأمم المتحدة.

يتمتع هؤلاء الموظفون بالاعفاء من كل ضريبة مفروضة على الرواتب والاجور التي يتقاضونها من قبل منظمة الأمم المتحدة (٤) ويحدد الامين العام فئات هؤلاء الموظفين ويقدم قائمة بهم الى الجمعية العامة، تبلغ بعدها الى حكومات الدول الاعضاء (٥).

(١) انظر: الفقرة (١١) من المادة (٤) من الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات هيئة الأمم المتحدة / المنشورة في مؤلف الدكتور محمد يوسف علوان / القانون الدولي العام / وثائق ومعاهدات دولية / المراجع السابق / ملحق (٤٢١) وما بعدها.

(٢) تتكون هيئة الأمم المتحدة من الهيئات الرئيسية التالية: الجمعية العامة، مجلس الأمن، المجلس الاقتصادي والاجتماعي، مجلس الوصاية، محكمة العدل الدولية، الامانة العامة. ويجوز انشاء هيئات فرعية أخرى.

انظر: المادة (١٧) من ميثاق هيئة الأمم المتحدة المنشور في مؤلف الدكتور محمد يوسف علوان / القانون الدولي العام / المراجع السابق / ملحق (١٨٥) وما بعدها.

وقد اودع الاردن وثائق الانضمام اليه بتاريخ ١٩٦٢/٥/١٢.

(٣) انظر الفقرة (١٢) من المادة (٤) من الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات هيئة الأمم المتحدة.

(٤) انظر: الفقرة (ب/١٨) من المادة (٥) من الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات هيئة الأمم المتحدة.

(٥) انظر: الفقرة (١٧) من المادة (٥) من الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات هيئة الأمم المتحدة.

الطرح الثاني: رواتب واجور ممثلي الدول الاعضاء وموظفي الوكالات المتخصصة التابعة لاشراف هيئة الامم المتحدة .

لقد صدرت الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات الوكالات المتخصصة التابعة لاشراف هيئة الامم المتحدة بقرار من الجمعية العامة في ٢١/١١/١٩٤٧ (١) ، وقد تضمنت هذه الاتفاقية اعطاءات ضريبية لكل من ممثلي الدول الاعضاء وموظفي الوكالات المتخصصة (٢) .

اولا : رواتب واجور ممثلي الدول الاعضاء .

استنادا الى احكام الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات الوكالات المتخصصة التابعة لاشراف هيئة الامم المتحدة فإن الرواتب والاجور والمكافآت وما في حكمها التي يتقاضاها ممثلو الدول الاعضاء في الوكالات المتخصصة ، وهم المندوبون والمندوبون الاحتياطيون والمستشارون والخبراء وسكرتيرو الوفود سواء من الاردنيين او من غير الاردنيين اثناء تاديتهم لوظائفهم في الاجتماعات التي تدعو اليها تلك الوكالات في الاردن غير خاضعة لضريبة الدخل (٢) .

ثانيا : رواتب واجور موظفي الوكالات المتخصصة .

يتمتع هؤلاء الموظفون بالاعفاءات الضريبية التي يتمتع بها موظفو هيئة الامم المتحدة ، وتحدد كل وكالة متخصصة فئات الموظفين الذين يشملهم التمتع بالاعفاء من الضريبة على الدخل في الاردن سواء كانوا من الاردنيين او من غير الاردنيين فيما

(١) الملغورة في مملكة الدكتور محمد يوسف علوان / القانون الدولي العام / المرجع السابق / ملحق (٤٧٩) وما بعدها ، وقد اودع الاردن وثائق الانضمام اليها بتاريخ ١٩٥٠/١٢/١٢ .

(٢) وهذه الوكالات المتخصصة هي: هيئة العمل الدولية ، هيئة الامم المتحدة للاذوية والزراعة ، هيئة الامم المتحدة للتربية والعلوم والثقافة ، هيئة الطيران المدني الدولية ، صندوق النقد الدولي ، البنك الدولي للتدوير والتنمية ، هيئة العملة العالمية ، اتحاد البريد العالمي ، اتحاد المواهبان الملكية والبلدية الدولية ، اية وكالة اخرى .

انظر المادة (١) ثانيا من الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات الوكالات المتخصصة / المشار إليها سابقا .
(٢) انظر المادة (١٥) من الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات الوكالات المتخصصة .

يختص بالرواتب واللاجور والمكافآت وما في حكمها والتي يتقاضونها من الوكالات المتخصصة شريطة ان تدفع هذه الرواتب واللاجور من ميزانية الوكالات المتخصصة اثناء اقامتهم في الاردن لاداء مهام اعمالهم الرسمية (١).

وتجدر الاشارة الى ان اي دخل يتأتى لهؤلاء الممثلين والموظفين لقاء قيامهم باعمال خاصة اديت في الاردن بصفة مستقلة عن اعمالهم الرسمية تكون خاضعة لضريبة الدخل.

الفرع الثالث: رواتب واجور ممثلي الدول الاعضاء وموظفي الامانة العامة لجامعة الدول العربية .

لقد وافق مجلس جامعة الدول العربية على اتفاقية مزايا وحصانات جامعة الدول العربية في ١٠/٥/١٩٥٣ (٢) ولقد تضمنت هذه الاتفاقية اعطاءات ضريبية لكل من ممثلي الدول الاعضاء وموظفي الامانة العامة لجامعة الدول العربية .

اولا : رواتب واجور ممثلي الدول الاعضاء .

استنادا الى احكام اتفاقية مزايا وحصانات جامعة الدول العربية فإن الرواتب واللاجور المدفوعة من ميزانية جامعة الدول العربية لممثلي الدول الاعضاء ومساعدتهم والمستشارين والخبراء الفنيين والسكرتيرين الموفدين معهم (٣) العاملين لدى مجلس الجامعة والمؤتمرات التي تدعو اليها فإنهم يتمتعون بالمزايا والحصانات الدبلوماسية اثناء قيامهم بعملهم (٤) ومن هذه المزايا اعفاء المبعوث الدبلوماسي من الضريبة على المرتبات واللاجور.

(١) انظر: الفقرة (ب) من المادة (١١) من الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات الوكالات المدفوعة.
(٢) المنشورة في مؤلف الدكتور محمد يوسف علوان / القانون الدولي العام / المرجع السابق / ملحق (٤٨٨) وما بعدها. وقد اودع الاردن وثائق الانضمام اليها في ١٢/١٢/١٩٥٣ .
(٣) انظر المادة (١٦) من اتفاقية مزايا وحصانات جامعة الدول العربية.
(٤) انظر: المادة (١٤) من ميثاق جامعة الدول العربية / المنشور في مؤلف الدكتور محمد يوسف علوان / القانون الدولي العام / المرجع السابق / ملحق (٢٢١) وما بعدها.
- ولد اودع الاردن وثائق الانضمام اليه بتاريخ ١٩/٤/١٩٤٥ .

ثانياً: رواتب وأجور موظفي الأمانة العامة لجامعة الدول العربية.

إن الزوابع والأجور والمكافآت المدفوعة من ميزانية جامعة الدول العربية لهؤلاء الموظفين بصرف النظر عن جنسياتهم تكون معطاة من ضريبة الدخل، وذلك أثناء إقامتهم في الأردن (١) ويحدد مجلس جامعة الدول العربية بناء على تنسيب الأمين العام فئات هؤلاء الموظفين وتخطر الدول الأعضاء بواسطة الأمين العام بأسمائهم مع بيان وظائفهم (٢).

(١) انظر: الفقرة (أولاً/ب) من المادة (٢٠) من اتفاقية مزايا وخدمات جامعة الدول العربية.

(٢) انظر: المادة (١٩) من اتفاقية مزايا وخدمات جامعة الدول العربية.

الفصل الثالث

أرباح وفوائد الأسهم والمستندات والأوراق المالية الأخرى

"من المعروف اقتصاديا أن كتلة الاستثمار في أية سنة من عمر الاقتصاد الوطني تساوي كتلة الادخار فلا يستطيع أي بلد أن يستثمر إلا بمقدار ما يدخر، لذلك نجد أن قانون ضريبة الدخل يعمل جاهدة على تشجيع الادخار بما يمنح فوائده من إعفاءات ضريبية". (١)

المبحث الأول: الفوائد والعمولات وفروقات العملة.

إن المشرع من حيث المبدأ يخضع للضريبة الفوائد والعمولات وفروقات العملة، وبالمقابل يعفي الفوائد على الودائع من الضريبة إذا كانت مستحقة لأشخاص معينين ويخضعها في حالة استحقاتها لأشخاص آخرين.

وتوضيحا لهذه المواضع سوف أبحث فيما يلي:

المطلب الأول: الفوائد والعمولات وفروقات العملة الخاضعة لضريبة الدخل.

الفرع الأول: الفوائد والعمولات وفروقات العملة.

لقد نصت الفقرة ٣/١ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على أنه يخضع للضريبة الدخل الذي يتأتى من "الفوائد والخصميات والعمولات بما في ذلك الفوائد والخصميات وفروقات العملة والعمولات التي تتقاضاها البنوك المرخصة والشركات المالية والمصارفون المرخصون وشركات التأمين والوساطة في الأسواق الأردنية لتداول الأوراق المالية على خدماتها وتسهيلاتهما الائتمانية لعملائها".

(١) الدكتور ذليل المالم / قانون ضريبة الدخل بين النور والعدل / مؤسسة الاقتصاد للمعاصرة والنشر / عمان / ١٩٨٥ / ملحق (١٠).

أولاً : الفوائد .

"ويُقصد بالفائدة ذلك التعويض أو المقابل أو المكافأة التي يأخذها الشخص من شخص آخر نظير استعمال نفقوده لفترة محددة من الزمن(١)". ولقد جاءت لفظة الفوائد هي نص الفقرة ٣/١ المتقدم ذكرها بشكل مطلق من حيث المبدأ وذلك باعتبار الفوائد التي تتأتى في الأردن أو تجنى منه لأي شخص دخلاً خاضعاً للضريبة سواء كان ذلك الشخص شخصاً طبيعياً أم شخصاً معنوياً، وسواء كانت هذه الفوائد ناشئة عن التزامات تعاقدية حيث يحدد مقدار الفائدة بموجب عقد مبرم بين الدائن والمدين أو تكون ناشئة عن غير ذلك من الإلتزامات كالإلتزام الناشئ عن التصرف الانفرادي أو عن الإثراء بلا سبب مشروع. وسواء أكانت ناتجة عن ديون مدنية أو تجارية، عادية أو ممتازة، مضمونة برهن أو غير مضمونة، وأيا كانت صور الضمان رهناً عقارياً أو كفالة وكذلك لا يهم أن كان الدين شاملاً بالكتابة أم لا ؟ وأيا كان صور المحرر المثبت به الدين عرفياً أو رسمياً ولا يهم الشكل الذي تتخذه هذه الفوائد سواء دفعت نقداً كما هي الحالة الغالبة في التعامل، أو دفعت في أي شكل آخر كما لو كان الدين مضموناً برهن حيازي وتسم الاتفاق على أن يحصل الدائن على اجرة العقار المرهون فإن هذه الاجرة تعتبر بمثابة فائدة للقرض وتخضع لضريبة الدخل.(٢)

وكذلك إذا باع شخص عقاراً أو منقولاً لآخر بالتقسيط واشترط عليه أن يدفع فائدة على الأقساط المتأخرة من الثمن فإن هذه الفائدة تخضع لضريبة الدخل أيضاً، ويمكن إعطاء صور أخرى من صور دفع الفوائد الخاضعة لضريبة الدخل من واقع قرارات محكمة التمييز التالية :

١ - القرار رقم ٨٢/٥٥٢ (٢) والذي جاء فيه ما يلي : "وحيث أن

(١) Hannan: Principles of Income Taxation, p 104.

(٢) مشار إليه في مؤلف الدكتور صالح يوسف عبيدة / ضريبة الدخل في العراق / المرجع السابق / صفحة (١٢٢).
(٢) الدكتور السيد عبد المولى / التفريع الضريبي العمري / دار الفكر العربي / القاهرة / ١٩٧٦ / ١٩٧٧ / صفحة (١٢٩) وما بعدها .

(٣) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٢١) في اللغية رقم (٨٢/٥٥٢) الصادر بتاريخ ١٩٨٢/٩/١٥ .
من القرارات المبدعة لدى الباحث .

الفائدة موضوع التمييز قد تلقاها الشركة عن انقضاء الشئ
الذي بيعت به الماكينات فإن هذه الفائدة تعتبر دخلا خاضعا
للضريبة ، وذلك على أساس أن الشئ الحقيقي الذي بيعت به
الماكينات هو مجموع الشئ الأساسي والفائدة معا".

٢ - القرار رقم ٨٨/٥٣٧ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "إن الفوائد
المقبوضة خلال فترة الاكتتاب من قبل الشركة ناجمة من
ودائع وضعت لمصلحتها وتعتبر خاضعة لضريبة الدخل".

٣ - القرار رقم ١٩٨٨/٧٢٢ (٢) والذي جاء فيه ما يلي: " إن
الشركة قد حققت ارباحا من فوائد ائتمان المبيعات المؤجلة
بموجب كمبيالات سجلت على العملاء وهو دخل خاضع للضريبة
بموجب احكام المادة ٣/١/٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧
لسنة ١٩٨٥".

ونظرا لأهمية فوائد القروض وفوائد الاستثمار والاستثمارات
والعمليات المتعلقة خارج الأردن، سوف أبحث في كل منها كما يلي:

١ - فوائد القروض.

يعرف القانون المدني القرض بأنه "تمليك مال أو شيء مثلي
لاخر على أن يرد مثله قدرا ونوعا وصفة الى المقرض عند
نهاية مدة القرض". (٢)

كما ويعرف القرض من الناحية المصرفية بأنه "مبلغ من المال
يضعه المقرض ويسمى بالدائن بين يدي المقرض ويسمى
بالمدين لمدة معينة ولغرض معين بالذات أو غير معين، وعلى
أن يدفع المقرض فائدة مقابل اقتراضه، كما قد يكون القرض
مضمونا أو غير مضمون ويسدد مبلغ القرض حسب الاتفاق اما

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٨/٥٣٧) الصادر بتاريخ ١٩٨٨/٧/٢٠ المنشور في العدد (١٢٢٦) وما بعدها
من مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٩.

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٢٢) في القضية رقم (١٩٨٨/٧٢٢) الصادر بتاريخ ١٩٨٨/١١/١٢.
من القرارات المجبة لدى البادئ.

(٣) انظر: المادة (١٢٦) من القانون المدني رقم (٤٢) لسنة ١٩٢٦.

دفعة واحدة بتاريخ معين أو على عدة دفعات محددة
التواريخ". (١)

ونخلص من التعريفين السابقين إلى أن الأصل في محل القرض هو دائماً شيء مثلي وهو في الغالب الأعم نقود دون مقابل ولكن الصور الشائعة للقرض هذه الأيام أن يكون له محل آخر وهو الفائدة المشروطة. والتي تعتبر من أهم الشروط الخاصة بعقد القرض حيث يجب أن يتضمن هذا العقد الفائدة وكيفية حسابها بشكل واضح مع القيام بحسمها من مبلغ القرض ويتم تسليم المقرض صافي القيمة. وهذا هو الأسلوب المتبع في معظم البنوك الأردنية. (٢)

٢ - فوائد الاستملاك.

لقد أجاز قانون الاستملاك رقم ١٢ لسنة ١٩٨٧ (٣) للحكومة والمجالس البلدية والقروية والأشخاص الاعتباريون الآخرون نزع ملكية أي عقار من مالكه أو حق التصرف أو الانتفاع به أو الارتفاق عليه بمقتضى أحكام هذا القانون، وهو ما يعرف بالاستملاك (٤) شريطة أن لا يستملك أي عقار إلا لمشروع يحقق نفعاً عاماً ولقاء تعويض عادل (٥) ويضاف لهذا التعويض فائدة سنوية مقدارها ٩% على مبلغ التعويض المستحق للمالك وتسري هذه الفائدة على مبلغ التعويض المستحق إذا لم يدفع خلال شهر من تاريخ اكتساب قرار المحكمة به الدرجة القطعية أو من تاريخ الاتفاق عليه أو من تاريخ التصديق على الاتفاق في الحالات التي يتوجب فيها التصديق (٦).

(١) أحمد نبيل النعري / مبادئ في العلوم المعرفية دراسات نظيرية وعملية / الطبعة الأولى / المطبعة الأردنية / عمان / ١٩٨١ / ملحق (١٦٥).

(٢) أحمد نبيل النعري / مبادئ في العلوم المعرفية / المرجع السابق / ملحق (١٦٦).

(٣) المنشور في المجلد (٦٥٥) من العدد (٢٤١٢) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨٧/١/١.

(٤) انظر: المادة (٢) من قانون الاستملاك رقم (١٢) لسنة ١٩٨٧.

(٥) انظر: المادة (٢) من قانون الاستملاك رقم (١٢) لسنة ١٩٨٧.

(٦) انظر: الفقرة (ب، ١) من المادة (١٤) من قانون الاستملاك رقم (١٢) لسنة ١٩٨٧.

السؤال الذي يطرح نفسه هو فيما إذا كانت هذه الفوائد تخضع لضريبة الدخل في الأردن أم لا؟ وللتوصل الى الاجابة على هذا السؤال اشير الى اختلاف وجهات النظر حول هذا الموضوع بين المقدرين والمكلفين، ثم اختلاف وجهات النظر بين محكمة استئناف ضريبة الدخل ومحكمة التمييز، وذلك على النحو التالي:

أخضع المقدر لضريبة الدخل الفوائد التي دفعتها دائرة الاراضي والمساحة في سنة ١٩٨٥ للمكلف (س) كتعويض له بسبب تاخرها عن دفع كامل ثمن الاستملاك بتاريخ الاستحقاق وذلك استنادا إلى احكام الفقرة ٣/١ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥، ولم يلائن المكلف بذلك واعتبر دخله من فوائد الاستملاك لا يخضع لضريبة الدخل فاستأنف قضيته لدى محكمة استئناف ضريبة الدخل والتي ايدت المكلف فيما ذهب إليه حيث جاء في قرارها رقم ٩٨٨/٢٢٢ (١) ما يلي:

"ان هذه الفوائد التي استحققت للمكلف هي اشبه بالتعويض ولم تترتب له نتيجة تعاطيه مهنة أو منعة أو تجارة بل هي تعويض بسبب الاستملاك الذي تم بصورة جبرية لايد له بها، وبالتالي فإن هذا الاستملاك لا يعتبر عملا تجاريا حقق للمكلف نتيجة نشاط تجاري ربحا ماديا بالمعنى المقصود بالمادة ٣/١/٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ وعليه فأننا نقرر عدم اخضاع فوائد استملاك الاراضي للضريبة".

الا ان المقدر لم يلائن بذلك حيث التجا الى محكمة التمييز باعتبارها المرجع القضائي النهائي فما كان من هذه المحكمة الا ان ايدته فيما ذهب إليه حيث جاء في قرارها رقم ٨٨/٩٠٥ (٢) ما يلي: "ان المادة ٣/١/٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ اخضعت الفوائد بوجه عام لضريبة الدخل ما عدا تلك الفوائد المعفاة والتي حددتها المادة (٧) من نفس القانون.

(١) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (١٩٨٨/٢٢٢) الصادر بتاريخ ١٩٨٨/٨/٢١ من القرارات المجمعة لدى الباحث.

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٨/٩٠٥) الصادر بتاريخ ١٩٨٨/١٠/٢٢ المنشور في المجلد (١٠٥١) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٨.

وأن ما ينبغي على ذلك أن الفوائد التي قبضتها المكنتة من دائرة الأراضي والمساحة عن التعويض المستحق لها نتيجة استملاك الأراضي العائدة لها تخضع لضريبة الدخل".

وتجدر الإشارة الى أن محكمة التمييز قد أصرت وبحق على اجتهادها هذا وذلك في قرارها رقم ٨٩/٨٠ (١) والصادر عن الهيئة العامة والذي جاء فيه ما يلي: "ان المادة ٣/١/٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ نصت على اخضاع الدخل الذي يتأتى لأي شخص في المملكة من الفوائد لضريبة الدخل وقد جاءت عبارة (من الفوائد) باللفظ المطلق وحيث أن المطلق يجري على إطلاقه إذا لم يلم دليل التقييد ثما أو دلالة كقاعدة تفسيرية. وحيث أن دليل التقييد الوارد في الاعفاءات المنصوص عليها في المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل المشار إليه لا يشمل فوائد الاستملاك فإن ما ينبغي على ذلك أن ما يجنيه المكلف من فوائد الاستملاك القانونية هو دخل خاضع للضريبة بمقتضى نص المادة ٣/١/٣ من قانون ضريبة الدخل.... وأما احتجاج محكمة الاستئناف بأن الدخل الذي يخضع للضريبة يجب أن يتأتى للمكلف بفعله لا بحكم القانون فهو احتجاج لا يقوم على أساس صحيح من القانون الذي أخضع للضريبة كل دخل يتأتى لأي شخص في المملكة من أحد المصادر المسماة في المادة (٣) المشار إليها وهي تشكل مداخيل مصدرها عمل أو مهنة أو عقد أو التزام أو قانون أو عرف وخلافه".

وتعليقا على ما تقدم أرى أن اجتهاد محكمة استئناف ضريبة الدخل المشار إليه لم يكن موفقا وخاصة في تعليل عدم اخضاع فوائد الاستملاك للضريبة وذلك من ناحيتين.

الناحية الأولى: وذلك باعتبارها فوائد الاستملاك أشبه بالتعويض إذ أنها حتى بهذا التكييف تخضع للضريبة طالما لا يوجد نص في قانون ضريبة الدخل ولا في أي قانون آخر يعفي هذا التعويض من الضريبة.

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٩/٨٠) الصادر عن الهيئة العامة بتاريخ ١٩٨٩/١١/٢٢ المنشور في المندسة (٨٠) وما بعدها من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٩١.

والناحية الثانية: وذلك بربط الفوائد بالأعمال التجارية، علماً بأن نص الفقرة ٣/أ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل تخضع الفوائد للضريبة بشكل مطلق سواء كانت ناشئة عن أعمال تجارية أو مدنية أو حتى عن المراهبة بين أشخاص عاديين.

وإذ يرى أن ما جاء في اجتهاد محكمة التمييز وخاصة في قرارها رقم ٨٩/٨٠ الصادر عن الهيئة العامة هو عين الحقيقة وجاء بناءً على تفسير، وتطبيقاً سليماً وصحيحاً لقانون ضريبة الدخل.

وتجدر الإشارة إلى "أن القاعدة تقضي بسان الضريبة تفرض على الدخل في سنة الاستحقاق إلا أن هذه القاعدة يتعذر تطبيقها بالنسبة للدخل من فوائد الاستملاك المقررة في قوانين الاستملاك المتعاقبة لأن الفوائد تكون عرضة للتسويات أو التنازل عنها أو رفض استيفائها من قبل العديد من أصحاب الاستحقاق تحت تأثير معتقدات دينية تقول بأنها مال حرام. لذا فإنه لا يجوز فرض الضريبة على فوائد الاستملاك إلا في سنة القبض إذ أنه قبل القبض قد يرفض المكلف ادخالها في ذمته وليس من المقبول عدالة أن تفرض ضريبة على دخل يرفض المكلف قبضه وادخاله في ذمته ديانة" (١).

٣ - الفوائد والعمولات المتحققة خارج الأردن.

لقد نصت الفقرة ب من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل وقسم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدل بموجب قانون ضريبة الدخل رقم ٤ لسنة ١٩٩٢ على أنه تخضع للضريبة "الفوائد والعمولات المتحققة خارج المملكة لأي شخص أردني أو مقيم (بما في ذلك الشركة العادية المقيمة) وتكون ناشئة عن أمواله وودائع من المملكة...".

وباستعراض هذا النص يرى أن المشرع ورغبة منه في العمل على إبقاء رؤوس الأموال والودائع الأردنية في البلاد قد أخضع

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٩٠/٥٥٥) الصادر بتاريخ ١٩٩٠/١١/٢١ المنشور في المجلد (٢٠٢٢) وما بعدها من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٩١.

لضريبة الدخل الفوائد والعمولات المتحققة خارج المملكة وتكون ناشئة عن الأموال والسودائع من المملكة والمتاتية لأي شخص أردني طبيعيا كان أو معنويا مقيما أم غير مقيم ولاي شخص من غير الأردنيين طبيعيا كان أو معنويا شريطة أن يكون مقيما في الأردن بما في ذلك الشركة العادية المقيمة. وهذا ما أكدت عليه محكمة استئناف ضريبة الدخل بقرارها رقم ١٥١٥/١٩٨٥ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "أن العمولات المذكورة تاتت للمكلفة (شركة التأمين س المحدودة) وهي شركة أردنية من أموالها المودعة في عمليات إعادة التأمين خارج الأردن بعد أن قبضتها من عملائها في الأردن وبحكم المادة ٣/ب من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ تكون خاضعة لضريبة الدخل".

وما يؤخذ على نص الفقرة ب من المادة ٣ المشار إليه سابقا أنه صعب التطبيق إذ لا يمكن معرفة أموال المقيمين الموجودة لهم في الخارج، وصعوبة تطبيقها يماثل صعوبة حصر العمولات التي تتقاضاها الشركات الكبيرة والأفراد على الصفقات الضخمة والتي يتم تسجيلها في حساباتهم في الخارج (٢).

وأرى أن في هذا النص مجافاة للعدالة الضريبية إذا علمت أن حساب صافي هذا الدخل يتم على أساس معدل سعر هائذة الايداع السائد في الأردن خلال السنة كون هذا يعني افتراض أن هناك دخلا صافيا قد تحقق للمكلف ونسبة معينة والذي بحقيقته قد يكون أكثر أو أقل هذا من جهة ومن جهة أخرى، يتم تقدير الدخل الصافي مباشرة خلافا لأحكام المادة ٩ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ والتي توجب في البداية تقدير الدخل القائم ومن ثم تنزيل ما يجب تنزيله من المصاريف والنفقات الانتاجية.

(١) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (١٥١٥/١٩٨٥) الصادر بتاريخ ١٩٨٨/٢/٢١ من القرارات المبيعة لدى البادئ.

وتجدر الإشارة إلى أن الفقرة (ب) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٢٤) لسنة ١٩٨٢ كانت تنص للضريبة "الفوائد والعمولات المتحققة خارج المملكة لأي بنك مرخص أو شركة تأمين أو مصرفي بعد ١٩٨٢/١٠/١ وتكون ناشئة عن أموالها وودائعها من المملكة".

ولقد عدلت هذه الفقرة بموجب قانون ضريبة الدخل المعدل المؤقت رقم (٤) لسنة ١٩٨٩ والذي عمل به من ١/١/١٩٨٩ وحتى ١٩٩٠/١٢/٢١ حيث أضيفت الفوائد والعمولات المتحققة خارج المملكة لأي شخص مقيم (بما في ذلك الشركة العادية المقيمة) وتكون ناشئة عن أمواله وودائعه من المملكة خاضعة لضريبة الدخل.

(٢) انظر: مدقق الجلسة الخامسة من الدورة العادية الأولى لمجلس الأمة الحادي عشر المنعقد في ١٩٩٠/٢/١٨ والمذكور في المجلد (٢١) وما بعدها من ملحق الجريدة الرسمية العدد (١١) الجلد (٢٢).

ثانياً : فروقات العملة .

تعتبر وحدة النقد في الاردن هي الدينار الاردني(١) "ويجب أن يجري كل بيع أو وفاء فيه بالدينار الاردني، ويجب أن يحرر به كل سند أو عقد أو كمبيالة أو وثيقة ايا كانت إذا تضمنت دفعا أو التزاما ماليا، ويجوز أن تستعمل عمله اجنبية للاغراض السالفة شريطة ان يتم ذلك وفق احكام قانون مراقبة العملة الاجنبية والانظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه"(٢).

ومن المعروف ان البنوك والشركات المالية والمصارفين وشركات التأمين وغيرهم من المكلفين وبالاخص المستوردين منهم من الخارج والذين يتعاملون بالعمل الاجنبية سواء بالبيع والشراء أو بتسديد قيمة مستورداتهم حيث تسجل لديهم في حساب خاص بالعمل الاجنبية وعلى فترات بحيث يتم في نهاية كل فترة وكذلك في نهاية السنة عملية تقييم الموجودات والمطلوبات بالعمل الاجنبية حسب السعر الوسطي الذي يحدده البنك المركزي الاردني، وهنا تظهر فروقات العملة الموجبة والتي تمثل الربح أو فروقات العملة السالبة والتي تمثل الخسارة .

وتعتبر فروقات العملة الموجبة دخلا خاضعا للضريبة استنادا لاحكام الفقرة ٣/١ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ والتي تنص على انه يخضع للضريبة الدخل الذي يتأتى في المملكة لاي شخص أو يجنيه منها من "الفوائد والخصميات والعمولات بما في ذلك الفوائد والخصميات وفروقات العملة والعمولات التي تتقاضاها البنوك المرخصة والشركات المالية والمصارفون المرخصون وشركات التأمين والوساطة في الاسواق الاردنية لتداول الاوراق المالية على خدماتها وتسهيلات الاثتمانية لعملائها" .

(١) انظر: المادة (٢٤) من قانون البنك المركزي الاردني رقم (٢٢) لسنة ١٩٧١ . المنشور في المجلد (٨٠٧) من

العدد (٢٢٠١) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٧١/٥/٢٥ .

(٢) انظر: المادة (٢٦) من قانون البنك المركزي الاردني رقم (٢٢) لسنة ١٩٧١ بدقريتها .

ولقد اعتبرت محكمة استئناف ضريبة الدخل (١) فروقات العملة المتأتية لأي شخص خاضعة للضريبة إلا أن محكمة التمييز (٢) قد استقر رأيها على أن فروقات العملة الخاضعة للضريبة استناداً لأحكام الفقرة ٣/١ المشار إليها سابقاً تنحصر في فروقات العملة المتحققة للبنوك والشركات المالية والمصارف وشركات التأمين والوساطة في الأسواق المالية لتداول الأوراق المالية، أما باقي الأشخاص فغير مكلفين بدفع الضريبة على ما يحصلون عليه من فروق العملة على أساس من أن النص خص أشخاصاً معينين بهذا التكليف، وبناء عليه فإن الشركات العادية لا يشملها النص المشار إليه.

وأرى أن اجتهاد محكمة التمييز بهذا الخصوص كان من أهم موجبات تعديل نص الفقرة ٣/١ المشار إليها بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل المعدل رقم ٤ لسنة ١٩٩٢ والتي أصبحت هذه الفقرة تنص على ما يلي: يخضع للضريبة "الفوائد والعمولات والخصميات وفروقات العملة.....". (٣)

وبموجب هذا النص المعدل أصبحت فروقات العملة والمتأتية لأي شخص خاضعة لضريبة الدخل دون منازع.

الفرع الثاني: الفوائد المستحقة للبنوك والشركات المالية المرخصة.

إن المشرع قد أعفى من ضريبة الدخل فوائد الودائع لدى البنوك والشركات المالية المرخصة بشكل عام ولكنه استثناء أخضع لضريبة الدخل فوائد ودائع البنوك والشركات المالية المرخصة لدى بعضها البعض على الرغم مما ورد من إعفاء لهذه الفوائد بموجب أحكام قانون تشجيع الاستثمار أو قانون بنك الإسكان أو أي قانون آخر. (٤)

(١) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (٩٨٧/١٤٢) الصادر بتاريخ ١٩٨٨/٨/٢٨، من القرارات المجمعة لدى الباحث.

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٢١) في القضية رقم (٨٨/٩٦) الصادر بتاريخ ١٩٨٨/٢/١ والمذكور في المدة (٩٩٤) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٩.

(٣) وقد سبق أن عدلت هذه الفقرة بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل المعدل المؤقت رقم (٤) لسنة ١٩٨٩ وذلك بالضم المطابق تماماً لنص الفقرة أعلاه بمعنى أن هذا التعديل قد عمل به منذ ١٩٨٩/١/١ وحتى الآن.

(٤) انظر: الفقرة ب/٨/ج من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥.

ولقد أحسن المشرع صنعا باتخاذ هذا الموقف إذ لولا هذا الاستثناء لعمدت البنوك الى أن تسودع مبالغ كبيرة جدا لدى بعضها البعض، فقد تدفع البنوك والشركات المالية المرخصة فائدة قدرها ٥% مثلا أو قد لا تدفع على الحساب الجاري لديها أو على الودائع لأجل، ثم تقوم بايداعها لدى بنك الاسكان أو غيره من البنوك بفائدة قدرها ٨% مثلا فتكسب من هذه العملية فائدة مقدارها ٣% من الودائع المعطاة من ضريبة الدخل يضاف الى هذا أن نسبة الـ ٥% التي تدفعها للمودع تقوم بتنزيلها من اجمالي دخلها باعتبارها انطلقت في سبيل الحصول على الدخل (١).

وقد يثار الخلاف حول فيما اذا كانت فوائد الودائع المستحقة لبنك الاسكان من البنوك الاخرى خاضعة لضريبة الدخل؟ على الرغم من أنها معفاة من الضريبة بموجب النصوص التالية :

أولا: الفقرة ١ من المادة ١٦ من قانون بنك الاسكان رقم ٤ لسنة ١٩٧٤ (٢) والتي تنص على أنه "تعفى من ضريبي الدخل والخدمات الاجتماعية الفوائد المدفوعة على الأموال المودعة لدى البنك".

ثانيا: الفقرة ١ من المادة ٦٥ من قانون بنك الاسكان رقم ٤ لسنة ١٩٧٤ (٢) والتي تنص على أنه "يعفى البنك من الضرائب والرسوم والتكاليف المالية الاخرى العائدة للخزينة العامة والمؤسسات الحكومية أو البلديات التي تتناول رأس مال البنك وأمواله الاحتياطية أو دخله أو أرباحه.....".

ثالثا: الفقرة ١ من المادة ٢ من اتفاقية التعاون الاقتصادي الكويتي في مجالات التعمير والتنمية (٤) والتي تنص على أنه "تتمتع الأسهم التي يساهم فيها الجانب الكويتي طبقا

(١) رؤائي الهزايمة / الإعفاءات من الضريبة على الدخل في الأردن / المرجع السابق / ملحق (٢٢) ،
(٢) المنشور في المجلد (٤٢٢) من العدد رقم (٢٤٨١) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٧٤/٤/١ ،
(٣) المعدلة بموجب أحكام قانون بنك الاسكان المؤقت رقم (٨) لسنة ١٩٧٧ المنشور في المجلد (٦٩٤) من العدد (٢٦١١) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٧٧/٢/١١ ،
(٤) المنشورة في المجلد (٢٢١٢) من العدد (٢٥٩٤) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٧٥/١٢/١ .

لهذه المادة بالامتيازات والاعفاءات التي تتمتع بها
الأسهم الممتازة طبقاً لقانون بنك الاسكان رقم ٤ لسنة ١٩٧٤
المعدل بالقانون المؤقت رقم ١٤ لسنة ١٩٧٥ (١) على أن أية
تعديلات تطرأ على هذا القانون لا تؤثر على حقوق الجانب
الكويتي بالنقص أما الزيادة فتكون بموافقتة".

وقد حسمت هذا الخلاف محكمة التمييز بقرارها رقم ١٩٨٥/٥٥٢
(٢) الصادر عن الهيئة العامة والذي جاء فيه ما يلي: ان نقطة
الخلاف ما بين بنك الاسكان ومقدر الضريبة هي فيما اذا كانت
الفوائد التي يتقاضاها البنك من البنوك الأخرى خاضعة لضريبة
الدخل أم لا؟ ولما كان بنك الاسكان يحتج بالمادتين ٦٥، ١٦ من
قانون بنك الاسكان رقم ٤ لسنة ١٩٧٤ وللمادة (٧/ص) من قانون
ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢. (المطابقة تماماً لنص
الفقرة ب/٨/ج من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة
١٩٨٥).

فاننا نجد ان المادة ١/١٦ من قانون بنك الاسكان تعفي من
ضريبة الدخل والخدمات الاجتماعية الفوائد المدفوعة من هذا
البنك عن الأموال المودعة لديه ولا تبحث في الفوائد التي
يتقاضاها البنك المذكور من البنوك الأخرى ولذا فهي ليست بسدات
موضوع بالنسبة لنقطة النزاع.

أما المادة (٦٥) من قانون بنك الاسكان فانها تعفيه من
جميع الضرائب والرسوم وهي بهذا النص المطلق تشمل كافة الضرائب
بما في ذلك ضريبة الدخل الا انه لما صدر قانون ضريبة الدخل
المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ قد نص في المادة ٧/ص على ان الفوائد
المستوفاة عن ودائع البنوك لدى البنوك غير معفاة من ضريبة
الدخل رغم ما ورد في قانون بنك الاسكان أي ان هذا النص يلغي
الاعفاء الوارد في قانون بنك الاسكان بخصوص هذه الفوائد صراحة
الا انه ورد في المادة ٢ من الاتفاقية المعلقة ما بين الأردن

(١) المنشور في المجلد (١٨٧) من العدد (٢٥٤٢) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٧٥/٢/١٦.
(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١٦) في القضية رقم (١٩٨٥/٥٥٢) الصادر بالألبية الهيئة العامة بتاريخ
١٩٨٦/٨/٢٨. من القرارات المعلقة لدى لدى البادئ.

والكويت على ان تتمتع الاسهم التي يساهم فيها الجانب الكويتي
ببنك الاسكان طبقا لهذه المادة بالامتيازات والاعفاءات التي
تتمتع بها الاسهم الممتازة طبقا لقانون البنك رقم ٤ لسنة ١٩٧٤
وتعديله على ان اية تعديلات تطرأ على هذا القانون لا تؤثر على
حقوق الجانب الكويتي بالنقص اما الزيادة فتكون بموافاقته وبما
ان فوائده الاموال المودعة بالبنوك كانت حين ابرام هذه
الاتفاقية معفاة من ضريبة الدخل بمقتضى المادة ٣٦ من قانون
تشجيع الاستثمار رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٢ (١) والمعدلة بالقانون رقم
٦٠ لسنة ١٩٧٣ (٢).

ثم صدر قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ واخضع
فوائد الاموال المودعة من البنوك لدى البنوك الاخرى لضريبة
الدخل فاصبحت الفوائد التي يتقاضاها بنك الاسكان من البنوك
الاخرى خاضعة لضريبة الدخل الا انه قد ورد النص في المادة ٧/ف
(المطابق تماما لنص الفقرة ب-١١ من المادة ٧ من قانون ضريبة
الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥) بان الدخول المعفاة بموجب الاتفاقيات
الثنائية والمتعددة الاطراف التي تعقدتها الحكومة تعطى من
ضريبة الدخل تنفيذا للاتفاق واعمالا للبند ف من المادة (٧)
وعلى هذا الاساس تصبح اسهم الجانب الكويتي معفاة من ضريبة
الدخل فيما يتعلق بالفوائد التي يتقاضاها بنك الاسكان عن اسهم
الجانب الكويتي اما باقي الفوائد التي يتقاضاها فهي خاضعة
لضريبة الدخل بمقتضى البند ص من المادة (٧).

وارى ان ما ذهبت اليه محكمة التمييز بقرارها هذا واقع في
محلله وجاء منسجما مع نصوص قانون ضريبة الدخل من حيث اخضاع
الفوائد الاخرى المستحقة للبنوك والشركات المالية المرخصة
لضريبة ومن حيث معالجة الاستثمارات الغير اردنية في بنك
الاسكان ضريبيا.

(١) المنشور في المجلد (١٩٥٣) من العدد رقم (٢٢٨٦) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٧٢/١٠/١٦ .
(٢) المنشور في المجلد (٢١٩٤) من العدد (٢٤٧٠) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٧٣/١١/١٥ .

ففيما يتعلق باعتبار الفوائد الأخرى (كفوائد القروض السكنية، فوائد الحساب الجاري مدين، فوائد الاعتمادات وفوائد الكمبيالات... الخ) المستحقة للبنوك والشركات المالية المرخصة خاضعة لضريبة الدخل، أرى أن الفقرة ب/٨/١ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل قد نصت على إعفاء فوائد الودائع المستحقة للمودعين من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين أردنيين أم غير أردنيين مقيمين أم غير مقيمين طالما أن أموالهم مودعة لدى البنوك والشركات المالية المرخصة والشركات المسموح لها بقبول الودائع ومؤسسات الاقراض المتخصصة في الأردن، ولكن سرعان ما أن تأتي الفقرة ب/٨/٢ من المادة ٧ نفسها لتقيّد هذا الإطلاق فتعفي الفوائد على الودائع لدى البنوك والشركات المالية المرخصة والشركات المسموح لها بقبول الودائع ومؤسسات الاقراض المتخصصة في الأردن المستحقة للبنوك والشركات المالية والتمتاتية من استثمار الجزء السائل من رأس المال المدفوع والاحتياطات والأرباح المدورة مدفوعة الضريبة، ويكون هذا الإعفاء لمدة ثلاث سنوات من تاريخ التأسيس إذا تاتت الفوائد المذكورة من استثمار الجزء السائل من رأس المال المدفوع والاحتياطات والأرباح المدورة مدفوعة الضريبة، وبعد ذلك تأتي الفقرة ٨/ب/ج من المادة ٧ المذكورة لتعتبر الفوائد الأخرى المستحقة للبنوك والشركات المالية المرخصة خاضعة لضريبة الدخل بالرغم مما ورد في قانون تشجيع الاستثمار أو قانون بنك الاسكان أو أي قانون آخر.

أما فيما يتعلق بمعالجة الاستثمارات الغير اردنية في بنك الاسكان (١) فربما حيث اعتبر قرار محكمة التمييز المشار إليه سابقا أن حصة دولة الكويت من أرباح بنك الاسكان قد تم الاشتراط على إعفائها من ضريبة الدخل بموجب اتفاقية دولية وأحكام هذه الاتفاقية أقوى من أحكام القانون العادي هذا من

(١) يتكون رأس مال بنك الاسكان من (١٢) مليون سهم موزع كالتالي: الأردن (٦) مليون سهم، الكويت (٢) مليون سهم، عمان (١) مليون سهم، قطر (١) مليون سهم، وإيران (١) مليون سهم.

جهة ومن جهة أخرى، ان احترام احكام الاتفاقيات الدولية سيؤثر ايجابيا على مصادقية الحكومة الاردنية والتي تسعى دائما وباستمرار الى جذب المزيد من رؤوس الاموال العربية والاجنبية للاستثمار في الاردن.

وتجدر الاشارة الى ان الدخول والارباح المتحققة لبنك الاسكان من القروض والتسهيلات التي يقدمها للمشاريع السكنية معفاة من ضريبة الدخل. اما دخوله وارباحه الاخرى التي لم ينص على اعفاها في قانون ضريبة الدخل فتخضع للضريبة بعد تنزيل الخسارة التي قد تتحقق من القروض والتسهيلات التي يقدمها للمشاريع السكنية وذلك بالرغم مما ورد في قانون بنك الاسكان او اي قانون آخر(١).

المطلب الثاني: الفوائد على الودائع لدى البنوك والشركات المالية.

في البداية اشير الى ان قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ شانه في ذلك شان قوانين ضريبة الدخل اللاحقة اخذ بقاعدة اخضاع أي مصدر من مصادر الدخل للضريبة ما لم يكن هذا المصدر معفي منها بموجب احكام قانون ضريبة الدخل او اي قانون آخر(٢).

وبالرجوع الى احكام قانون تشجيع الاستثمار رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٢(٣) الذي حل محل القانون السابق نجد ان المادة (٣٦) منه تنص على "اعفاء فوائد الودائع لدى البنوك من ضريبة الدخل".

وبناء عليه فقد جرى العمل على اعفاء فوائد الودائع لدى البنوك بغض النظر عن المودع سواء كان من الاشخاص الطبيعيين او من الاشخاص المعنويين. ومن هنا نلاحظ ان النص على هذا الاعفاء قد ورد في اكثر من قانون انطلاقا من السياسة الحكيمة الرامية

(١) انظر: الفقرة (ب-١٥) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥، المعدلة بموجب قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (٤) لسنة ١٩٩٢.

(٢) انظر: الفقرة (ط) من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤.

(٣) المنشور في المجلد (١٩٥٢) من العدد (٢٢٨٦) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٧٢/١٠/١٦.

الى تشجيع الادخار، "وكلاعدة عامة فان الاستثمار يساوي الادخار، والائمة التي لا تستثمر من ادخاراتها تبقى مدينة ابدا ومرتبكة ماليا ويخشى ان يسؤل بها عبء الدين الخارجي الى التوقف عن الدفع أو الافلاس" (١).

واضح ان الهدف من هذا الاعطاء هو تشجيع الافراد بالدرجة الاولى على الادخار دون الشركات والبنوك، ولكن الذي حدث هو استغلال الشركات والبنوك هذه الثغرة في النص بشكل مطلق وبدات تستثمر الكثير من اموالها كودائع لدى البنوك وكما بدات هذه الاخيرة تستثمر الكثير من اموالها ايضا كودائع لدى بعضها البعض، وهنا لاحظ المشرع ان هذا الاعطاء قد اصبح بابا واسعا للتهرب الضريبي ضمن القانون.

ولقد حانت الفرصة المناسبة للحيلولة دون وجود هذه الثغرة للتهرب الضريبي ولمنع هذا التوجه الاستثماري وذلك بصور قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ حيث نصت الفقرة ص من المادة ٧ منه على ان يعفى من الضريبة "الفوائد على الودائع لدى البنوك والشركات المالية المرخصة في المملكة ويستثنى من ذلك ودائع البنوك والشركات وذلك بالرغم مما ورد في قانون تشجيع الاستثمار وقانون بنك الاسكان او اي قانون آخر".

وبهذا يكون المشرع قد اعفى الفوائد المترتبة على ودائع الاشخاص الطبيعيين لدى البنوك او الشركات المالية من ضريبة الدخل دون ان يعفى الفوائد المترتبة على ودائع بنك او شركة لدى بنك آخر او شركة اخرى. بل اعتبر هذه الفوائد دخلا خاضعا للضريبة بدلالة النص المتعلق باخضاع الفوائد بشكل عام للضريبة (٢).

(١) الدكتور خليل السالم/ قانون ضريبة الدخل بين الوفرة والدل/ المرجع السابق/ صفحة (١٢١) .

(٢) انظر: الفقرة (٢-١) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٢٤) لسنة ١٩٨٢ .

وهذا ما اكدت عليه محكمة التمييز بقرارها رقم ٨٨/٩٦ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "ان الفقرة ص من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ قد اعطت الفوائد على الودائع لدى البنوك والشركات المالية المرخصة في الاردن من ضريبة الدخل، واستثنت من هذا الاعفاء ودائع البنوك والشركات، وقد وردت كلمة (الشركات) مطلقة فتجري على اطلاقها وتشمل كافة الشركات وليس الشركات المالية المرخصة فقط".

وبمردور قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ فلقد عالج المشرع موضوع اعفاء الفوائد على الودائع لدى البنوك والشركات المالية من ضريبة الدخل من كافة الجوانب حيث اعفى جزءا منها اعفاء مطلقا واعفى الجزء الاخر اعفاء مشروطا.

الفرع الاول: الاعفاء المطلق.

نصت الفقرة ب/٨/١ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يعفى من الضريبة "الفوائد التي تتحقق للمودعين من الاشخاص الطبيعيين والشركات لدى البنوك والشركات المالية المرخصة والشركات المسموح لها بقبول الودائع ومؤسسات الاقراض المتخمة في المملكة".

ويعني هذا النص اعفاء الفوائد المتعلقة على ودائع الاشخاص الطبيعيين والشركات المساهمة العامة والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالاسهم والشركات العادية غير المالية وكذلك الجمعيات التعاونية والائانات المهنية ومناديق الادخار والتوفير والمؤسسات العامة... الخ، باستثناء البنوك والشركات المالية بدلالة البندين ٨/ب/٨ ج من هذه الفقرة كما سوف يتبين.

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٨٨/٩٦) الصادر بتاريخ ١٩٨٨/٢/١، المنشور في المجلد (٩١٤) وما بعدها من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨١.

ويبدو للمشروع من وجهة نظري ان الشركات الاخرى غير المالية كالشركات التجارية والصناعية والصحية والتربوية وشركات التأمين وشركات المرافقة... الخ، غالبا ما يكون رأس مالها عبارة عن موجودات ثابتة ومتداولة وحتمًا لو ارادت الاستثمار في الودائع لدى البنوك والشركات المالية فإن الامر سيكون في أضيق نطاق.

وهذا الاعطاء المقصود به تشجيع الشركات غير المالية على الاستثمار في الودائع لدى البنوك، وارى أن وجود مثل هذا الاستثمار سيؤدي الى أن تبتعد الشركات كثيرا عن تخليق اهدافها باللجوء الى استثمار اموالها كودائع لدى البنوك والشركات المالية المرخصة والشركات المسموح لها بقبول الودائع ومؤسسات الاقراض المتخصصة لما في ذلك من سهولة في الاستثمار وعدم وجود مخاطر فيه وبالتالي تتهرب كليا أو جزئيا من الضريبة بموجب القانون، لذلك ارى أن يختصر النص المشار اليه سابقا على اعفاء فوائد الودائع لدى البنوك والشركات المالية المرخصة والشركات المسموح لها بقبول الودائع ومؤسسات الاقراض المتخصصة المستحقة لـ"شخص الطبيعيين فقط وذلك تشجيعا لهم على الادخار دون الاستهلاك.

وسوف أوضح في هذا المقام المقصود بالشركات المسموح لها بقبول الودائع ومؤسسات الاقراض المتخصصة.

اولا : الشركات المسموح لها بقبول الودائع.

اعتقد أن المقصود بهذا النوع من الشركات هي مؤسسات الادخار العقاري وهي نوع من الشركات المالية المرخصة من قبل البنك المركزي والتي لايسمح لها بتلقي الودائع من الجمهور ولكن يسمح لها بتلقي الاموال لغايات الادخار او التوفير الوظيفي او التعاقدية، ويمكن اعطاء امثلة على ذلك في مؤسسة ريفكوب، داركو، بيتنا والمؤسسة الوطنية للاعمار والتمويل(١).

(١) انظر: الجهاز المالي والمصرفي في الاردن / من منشورات دائرة الابحاث والدراسات في البنك المركزي الاردني/ تشرين الاول ١٩٨١ / ملحة {٢٢}.

ثانياً: مؤسسات الاقراض المتخصصة .

وهي المؤسسات التي تقوم بمنح القروض والتسهيلات الائتمانية متوسطة وطويلة الأجل وبشروط سهلة للقطاعات الزراعية والصناعة والسياحة والسكان والمجالس البلدية والقروية والجمعيات التعاونية ، وذلك بهدف تشجيع وتنمية وتطوير هذه القطاعات، ويمكن اعطاء أمثلة على ذلك في مؤسسة الإسكان، مؤسسة الاقراض الزراعي، بنك الانماء الصناعي، بنك الإسكان، بنك تنمية المدن والقرى والبنك العقاري[١].

الفرع الثاني: الاعفاء المشروط.

نصت الفقرة ب/٨/ب من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يعفى من الضريبة "الفوائد على الودائع لدى البنوك والشركات المالية المرخصة والشركات المسموح لها بقبول الودائع ومؤسسات الاقراض المتخصصة في المملكة المستحقة للبنوك والشركات المالية المتتاتية من استثمار الجزء السائل من رأس المال المدفوع والاحتياطيات والأرباح المدورة مدفوعة الضريبة ، ويكون هذا الاعفاء لمدة ثلاث سنوات من تاريخ التأسيس اذا تاتت الفوائد المذكورة من استثمار الجزء السائل من رأس المال المدفوع والاحتياطيات والأرباح مدفوعة الضريبة".

وبناء على هذا النص اري ان المشرع قد فرق في المعاملة الضريبية فيما يتعلق بالفوائد على الودائع المستحقة للبنوك والشركات المالية حيث اعفى من ضريبة الدخل بعضها منها ، واخفض البعض الآخر وقد اشترط لإعفاء الفوائد على الودائع المستحقة للبنوك والشركات المالية توافر شرطين اثنين وهما :

الشرط الاول: أن تتأتى هذه الفوائد من استثمار الجزء السائل من رأس المال المدفوع والاحتياطيات والأرباح المدورة مدفوعة الضريبة .

(١) انظر: الجهاز المالي والمصرفي في الأردن/ من مذكرات دائرة الابحاث والدراسات في البنك المركزي الأردني/ المربع السابق/ ملحق (٢٥) .

وعليه سوف أبحث في مصادر الاستثمار المشار إليها كما يلي:

١ - الجزء السائل من رأس المال المدفوع.

من المعروف أن رأس مال البنوك والشركات المالية أسهم نقدية، وباستثناء جزء قليل منه يمثل موجودات ثابتة يبلّغ الجزء الأكبر نفداً، وبالإضافة لوجود الاحتياطيات والأرباح المدورة وكلها أيضاً نقدية، وذلك بعكس الشركات التجارية والصناعية تماماً كون الجزء الأكبر من رأسمالها وموجوداتها يتمثل في الموجودات الثابتة والمتداولة.

لذلك رأى المشرع أن لا بأس في قيام البنوك والشركات المالية باستثمار الجزء السائل من رأس المال والاحتياطيات والأرباح المدورة مدفوعة الضريبة كودائع لدى البنوك والشركات المالية الأخرى وخاصة في مرحلة التأسيس، وذلك لتشجيع الجمهور على المساهمة في تأسيس الشركات المساهمة. ويؤكد جانب من الفقه (١) "أن رأس مال الشركة المالية واحتياطياتها وأرباحها المدورة لا يتحمل استثمارها في الأسهم والسندات أية كلفة أو عبء على أرباح تلك الشركة، أي أن هذا الاستثمار خلو من النفقات التي يمكن التذرع بها في رد أي جزء من العائد المعفي إلى الدخل الخاضع للضريبة".

٢ - الاحتياطيات.

من المعروف أن هناك نوعين من الاحتياطيات وهما:

١- الاحتياطي القانوني.

حيث يجب على الشركة المساهمة العامة قبل توزيع أية أرباح على المساهمين اقتطاع ما نسبته ١٠% من أرباحها الصافية لحساب الاحتياطي الإلزامي (٢). "ويعتبر الاحتياطي القانوني

(١) الدكتور خليل السالم / قانون فريبة الدخل بين الوفرة والعدل / المربع السابق / مئة (١١١).

(٢) انظر: المادة (٢١١) من قانون الشركات المؤلّد رقم (١) لسنة ١٩٨٩.

ضمننا اضافيا لدائني الشركة ياخذحكم رأس المال لأنه مخصص أساسا لتكملة رأس المال وجبره اذا أصيب بسبب الخسائر ويجوز ادماجه في رأس المال بإجراءات تعديل نظام الشركة" (١).

ب - الاحتياطي الاختياري.

"يجوز للهيئة العامة للشركة المساهمة العامة بناء على اقتراح مجلس إدارتها أن تقرر سنويا اقتطاع ما لا يزيد على ٢٠% من أرباحها الصافية عن تلك السنة لحساب الاحتياطي الاختياري ويستعمل هذا الأخير للأغراض التي يقررها مجلس إدارة الشركة المساهمة العامة أو يحق للهيئة العامة توزيعه كله أو أي جزء منه كأرباح على المساهمين إذا لم يستعمل في تلك الأغراض" (٢).

"وتعتبر الأرباح المدورة بمثابة مال احتياطي ويجب أن يستعمل لفائدة الشركة وتنفق هذه الأرباح من تلقاء نفسها صفة المال الاحتياطي في نهاية المدة المقررة وتضاف إلى صافي أرباحها ويجوز التمرّف فيه وتوزيعه" (٢).

وأرى ما يراه جانب من الفقه (٤) "أن أرباح الشركة يكون جزء منها مدفوع الضريبة وجزء آخر معفي، وهي تقوم بتوزيع جانب من الأرباح على المساهمين وتبقى جزء آخر كأرباح مدورة"، وهذا يثير التساؤل لماذا اعتبرت الأرباح المدورة أنها مدفوعة الضريبة وأن الجزء المعفي هو الذي وزع على المساهمين؟ فقد يكون العكس هو الصحيح، ومن المنطقي أن نقول بأن الأرباح المدورة ليست بالضرورة مدفوعة الضريبة كلها علما بأنني اعتبر كون المال مدفوع الضريبة أو غير مدفوع لا يؤثر على ضرورة فرض الضريبة على ربح إعادة استثماره.

(١) الدكتور مصطفى كمال طه / القانون التجاري اللبناني / المراجع السابق / صفحة (٤٩٩) وما بعدها.
(٢) انظر: المادة (٢١٥) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩ بطلانها.
(٣) الدكتور مصطفى كمال طه / القانون التجاري اللبناني / المراجع السابق / صفحة (٥٠٣).
(٤) الدكتور أن خليل السالم وفهد الخازن / حوارات اقتصادية مأخوذة (١٩٨٠-١٩٨٨) / المؤسسة النقدية الأردنية / عمان / ١٩٨٨ / صفحة (١٥٢).

٣ - الأرباح المدورة .

"ينشأ حق المساهم في الأرباح السنوية للشركة المساهمة العامة بعد صدور قرار الهيئة العامة بتوزيعها ولا يجوز تدوير ما يزيد على ٥% من الأرباح السنوية المعدة للتوزيع ولمدة لا تتجاوز سنتين متتاليتين إلا بموافقة الهيئة العامة ولمدة التي تقررها، ويعاد توزيع هذه الأرباح على المساهمين بعد انقضاء تلك المدة" (١).

مما سبق يتبين أن المشرع قد أعطى الفوائد المستحقة للبنوك والشركات المالية والتمتاتية من استثمار الجزء السائل من رأس المال المدفوع والاحتياطيات والأرباح المدورة مدفوعة الضريبة إعفاء كلياً ودون رد النفقات والمصاريف التي انطلقت في سبيل إنتاج الدخل المعفي. ليس إلى الأبد بل حدد ذلك بمدة زمنية معينة .

الشرط الثاني: تحديد المدة الزمنية .

بمعنى أن يكون إعفاء فوائد الودائع المستحقة للبنوك والشركات المالية والتمتاتية من استثمار الجزء السائل من رأس المال المدفوع والاحتياطيات والأرباح المدورة مدفوعة الضريبة لمدة ثلاث سنوات من تاريخ تأسيس البنك أو الشركة المالية .

وقد سبق وأن قلنا أن هدف المشرع من هذا الإعفاء هو تشجيع الجمهور على المساهمة في تأسيس البنوك والشركات المالية، فأراد منحها ميزة تشجيعية خاصة في بداية عمرها ولعلها تجد في استثمار جزء من رأس مالها السائل واحتياطياتها وأرباحها المدورة ما يساعدها على القيام بأعمالها، وبناء على ذلك حصر الإعفاء بمدة ثلاث سنوات من تأسيسها .

وأرى أن مثل هذا الاستثناء سيؤدي إلى أن تتجه البنوك والشركات المالية نحو الاستثمار في الودائع لدى البنوك

(١) انظر: الفقرة (١) من المادة (٢١٩) من قانون الشركات الموزع رقم (١) لسنة ١٩٨٩ .

والشركات المالية الأخرى في بداية تأسيسها لمدة ثلاث سنوات وهي مدة ليست بالقصيرة بدلا من أن تتجه إلى تحقيق أهدافها الأساسية منذ البداية هذا من جهة ومن جهة أخرى، سوف تدعي البنوك والشركات المالية أن كافة المبالغ التي استثمرت في الودائع لدى البنوك الأخرى هي من رأس مالها واحتياطياتها وأرباحها الأخرى المدورة مدفوعة الضريبة، ويدعي مقدّر ضريبة الدخل عكس ذلك نتيجة اختلاط موارد البنك أو الشركة المالية بعضها مع البعض الآخر، وهنا يحدث الاشكال وتثور المنازعات.

المبحث الثاني: أرباح الأسهم وسندات المقارضة وفوائد الأوراق المالية الأخرى.

المطلب الأول: ماهية أرباح الأسهم وسندات المقارضة وفوائد الأوراق المالية الأخرى.

الفرع الأول: أرباح الأسهم وسندات المقارضة .

أولا : أرباح الأسهم .

تعتبر أرباح الأسهم نوعا معينا من الدخل الناتج من استثمار رأس المال البحث الذي لم يمتزج بالعمل، ولم يعرف قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩ السهم إلا أن المادتين ٩٨، ٩٩ منه نصتا على أهم خصائصه وهي أن "السهم قسم من أقسام متساوية من رأس مال الشركة المساهمة أو التوصية بالسهم يقدمه الشريك المساهم بالدينار الأردني ويدفع بقيمة اسمية مقدارها دينار واحد غير قابل للتجزئة".

ويرى جانب من الفقه (١) أن للسهم مدلولان وهما:

١ - فهو الوحدة القياسية لحصة الشركاء في رأس مال الشركة .

٢ - وهو الصك أو الوثيقة التي تعطى للمساهم لاثبات حقه في

رأس مال الشركة .

(١) الدكتور هشام فرعون/ القانون التجاري المغربي/المراجع السابق / ملحة (٢١٦).

ويعطي السهم لمالكه الحق في حصته من أرباح الشركة أثناء قيامها وعند تصفيتها، وتعتبر هذه الأرباح من حيث المبدأ معفاة من الضريبة حيث نصت الفقرة ب/٥ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على أنه يعفى من الضريبة "أرباح الأسهم التي توزعها الشركات....".

وقد ذكر النص لفظة كل من الأسهم والشركات بصورة مطلقة لتشمل مختلف أنواعها كالأسهم النقدية والأسهم العينية كما وتشمل أسهم كل من الشركات المساهمة العامة، وشركات التوصية بالأسهم والشركات المحدودة المسؤولية والجمعيات التعاونية في عملها الذي يستهدف الربح وذلك في حالة كون رأس مالها مقسما إلى أسهم.

ثانياً: أرباح سندات المقارضة.

لقد نصت الفقرة ب/٧ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدلة (١) على أنه يعفى من الضريبة "أرباح سندات المقارضة...".

١ - تعريف سندات المقارضة.

وتعرف سندات المقارضة بأنها "الوثائق المحددة القيمة التي تصدر بأسماء مالكيها مقابل الأموال التي قدموها لصاحب المشروع بعينه بقصد تنفيذ المشروع واستغلاله وتحقيق الربح". (٢)

٢ - الأشخاص الذين يحق لهم إصدار سندات المقارضة.

وتعتبر سندات المقارضة نوعاً جديداً من السندات الذي سمح القانون لكل من الهيئات التالية (٢) إصدارها:

(١) عدلت هذه المادة بموجب قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (٤) لسنة ١٩٩٢.
(٢) أنظر: الفقرة (١) من المادة (٢) من قانون سندات المقارضة رقم (١٠) لسنة ١٩٨١، المنشور في المجلد (٢٠٦) من العدد (٢٩٩٢) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٨١/٢/١٦.
(٢) أنظر: المادة (٢) من قانون سندات المقارضة رقم (١٠) لسنة ١٩٨١.

- وزارة الأوقاف والشؤون والمقدسات الإسلامية .
- المؤسسات العامة ذات الاستقلال المالي.
- البلديات.

٣ - الأشخاص الذين يحق لهم امتلاك هذه السندات.

"يحق للشخص الطبيعي أو المعنوي من رعايا الدول العربية والإسلامية الاكتتاب في سندات المقارضة... (١) وذلك مقابل الحصول على نسبة محددة من أرباح المشروع وتحدد هذه النسبة في نشرة إصدار السندات، ولا تنتج سندات المقارضة أي فوائد كما لا تعطي مالكيها الحق في المطالبة بفائدة سنوية محددة" (٢).

ومما سبق يتبين أن الأشخاص الذين يحق لهم امتلاك سندات المقارضة هم :

- الأشخاص الطبيعيون من الأردنيين ومن غير الأردنيين المقيمين وغير المقيمين.

- الأشخاص المعنوية الأردنية وغير الأردنية المقيمة وغير المقيمة، وتشمل الشركات بمختلف أنواعها كالشركات المساهمة العامة والشركات المحدودة المسؤولية وشركات التوصية بالأسهم والشركات العادية غير المقيمة والجمعيات التعاونية.

الفرع الثاني: فوائد ادونات الخزينة وسندات التنمية واسناد قرض الشركات المساهمة العامة .

أولاً : فوائد ادونات الخزينة وسندات التنمية .

تحتاج الحكومة في أغلب الأحيان لأموال كثيرة من أجل تغطية نفقاتها العامة أو للقيام بمشاريع معينة أو للتغلب بواسطتها على صعوبات مالية تواجهها، لذلك أجاز القانون للحكومة أن تلتزم من الجمهور مباشرة وذلك عن طريق إصدارات

(١) انظر: المادة (١١) من قانون سندان المقارضة رقم (١٠) لسنة ١٩٨١ .
(٢) انظر: الفقرة (ب) من المادة (٢) من قانون سندان المقارضة رقم (١٠) لسنة ١٩٨١ .

الدين العام وبواسطة الاككتاب(١) في سندات مسجلة او لحاملها او كليهما او اذونات خزينة تصدرها لهذه الغاية (٢) ويقرر مجلس الوزراء شروط اصدار السندات المالية الحكومية (٣) ومن أهم هذه الشروط أن تدفع الحكومة بالإضافة للقيمة الدين العام الفوائد والجوائز المستحقة لمالكها الاسناد في الموعد المحدد، ويعتبر ذلك ديناً ممتازاً على موجودات الحكومة ويجب أن يسدد من إيراداتها العامة. (٤)

ومن أهم هذه الاسناد اذونات الخزينة، ويعرف اذن الخزينة بأنه "المك او الكمبيالة المادرة بالنيابة عن خزينة الحكومة والتي تنتقل ملكيتها بمجرد التسليم وتنص على حق حاملها في استيفاء قيمتها الاسمية في التاريخ المحدد" (٥)

وقد نصت الفقرة ب من المادة ١٣ من قانون الدين العام رقم ١ لسنة ١٩٧١ على أنه "يعفى من ضريبة الدخل ٥٠% من الارباح الناشئة عن الاستثمار في اذونات الخزينة وذلك بصرف النظر عن أي اعفاء منصوص عليه في قانون آخر". وهذا يعني أن ما نسبته ٥٠% فقط من فوائد اذونات الخزينة معفاة من ضريبة الدخل وأما نسبة ال ٥٠% الأخرى فهي خاضعة للضريبة على الرغم من أن الفقرة ب/٦ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ تعفي من الضريبة فوائد اذونات الخزينة كاملة، ولكن إرادة المشرع في قانون الدين العام هي اعفاء فقط ٥٠% منها على الرغم من أي قانون آخر.

وهذا ما يجري عليه العمل في معالجة اذونات الخزينة ضريبياً منذ أن سرى العمل بقانون الدين العام وحتى الآن.

ثانياً: فوائد اسناد قرض الشركات المساهمة العامة.

قد تحتاج الشركة المساهمة العامة أحياناً لأموال كثيرة من أجل تنفيذ مشاريعها فتعمل على توفير هذه الأموال بطرق عدة

- (١) انظر: الفقرة (١) من المادة (٢) من قانون الدين العام رقم (١) لسنة ١٩٧١.
- (٢) انظر: المادة (٤) من قانون الدين العام رقم (١) لسنة ١٩٧١.
- (٣) انظر: الفقرة (ب) من المادة (٢) من قانون الدين العام رقم (١) لسنة ١٩٧١.
- (٤) انظر: المادة (١٠) من قانون الدين العام رقم (١) لسنة ١٩٧١.
- (٥) انظر: المادة (٢) من قانون الدين العام رقم (١) لسنة ١٩٧١.

منها الاقتراض من الجمهور مباشرة بطريقة الاكتتاب في سندات تصدرها لهذه الغاية تسمى "اسناد القرض" فاسناد القرض هي "اوراق مالية ذات قيمة اسمية واحدة قابلة للتداول تصدرها الشركة المساهمة العامة وتطرحها للاكتتاب العام أو الخاص للحصول على قرض لا تقل مدته عن خمس سنوات وتتعهد الشركة بموجب هذا الاسناد بسداد القرض وفوائده وفقاً لشروط الاصدار" (١).

ومن اهم هذه الشروط ان تدفع الشركة بالإضافة لقيمة الدين الفوائد المستحقة لمالك السند في الموعد المحدد حتى ولو لم تحقق الشركة أرباحاً لوقوعها في خسارة مثلاً .

وتعتبر هذه الفوائد معطاة من ضريبة الدخل استناداً الى احكام الفقرة ب/٦ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ .

"وقد جاء هذا الاعفاء لتشجيع المستثمرين على الاكتتاب بسندات الدولة واسناد القرض التي تعطي عليها فوائد معقولة ، ولو لم تقدم هذه الحوافز كالاغفاء من ضريبة الدخل لما كان بالامكان اقتراض الحكومة أو المؤسسات العامة من الاسواق المالية الاردنية وكان عليها ان تقترض من الاسواق المالية الدولية بفوائد اعلى بكثير وان تدفع عند التسديد فروقات العملة الاجنبية" (٢).

الفرع الثالث: الاشخاص المستثمرون في الاسهم والاوراق المالية الاخرى.

باستعراض البندين ٦٠٥ من الفقرة ب من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدلين (٢) ارى ان الاشخاص المستثمرين بالاوراق المالية السابقة الذكر والذين تعفى ارباح وفوائد استثماراتهم فيها هم :

- (١) انظر: المادة (١٤١) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩ .
(٢) الدكتوران خليل المالم وفهد النناك / حوارات اقتصادية ماذنة / المراجع السابق / ملحق (١٢٩) وما بعدها .
(٣) بالمادة (٢) أولاً وثانياً من قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (١) لسنة ١٩٩٢ .

١ - الأشخاص الطبيعيون من الاردنيين وغير الاردنيين المقيمين وغير المقيمين.

٢ - الأشخاص المعنويون من الاردنيين وغير الاردنيين المقيمين وغير المقيمين، مثل الشركات المساهمة العامة والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالاسهم والشركات العادية غير المقيمة والجمعيات التعاونية.

٣ - الشركات القابضة (١).

٤ - شركات الاستثمار المشترك. (٢)

٥ - الشركات الملتزمة من الغير بالفائدة.

ويستثنى من هذه الأشخاص كل من البنوك والشركات المالية والشركات التي تتقبل الودائع والتي لها معالجة ضريبية اخرى كما سوف ياتي.

المطلب الثاني: معالجة ارباح الاسهم وسندات المقارضة وفوائد الاوراق المالية الاخرى ضريبيا.

ان معالجة ارباح الاسهم وسندات المقارضة وفوائد الاوراق المالية الاخرى ضريبيا تختلف وتتنوع ما بين الاعفاء الضريبي الكلي او الجزئي وما بين الخصوع الضريبي الجزئي.

(١) عرفت الفقرة (١) من المادة (٢٢٢) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩ الشركة القابضة بأنها "شركة مساهمة عامة تقوم بالسيطرة المالية والادارية على شركة او اكثر من الشركات الاخرى التي تدفع ضريبة لها وذلك من خلال تملكها للاكثريّة المطلقة على الأقل من اسهم تلك الشركة او الشركات سواء كانت من الشركات المساهمة العامة او من الشركات ذات المسؤولية المحدودة او من شركات التوصية بالاسهم....". ويعتبر استثمار اموال الشركة القابضة في الاسهم والسندات والاوراق المالية من اهم غاياتها استنادا الى احكام الفقرة (ب) من المادة (٢٢٢) من قانون الشركات المذكور.

وبناء عليه فاذا اخذت شركة قابضة مقابل تملكها لاسهم او حصة شركة او اكثر من الشركات المساهمة الاخرى او من الشركات ذات المسؤولية المحدودة او من شركات التوصية بالاسهم ارباحا نتيجة استثمار اموالها في الاسهم والسندات والاوراق المالية فان هذه الارباح تكون معفاة من ضريبة الدخل اعفاء كلياً، واعتقد ان المشرع قصد من هذا الاعفاء التوزيع على تاسيس شركات مساهمة عامة اخرى تدمر غاياتها في استثمار اموالها في الاسهم والسندات والاوراق المالية وتوزيع الشركات المساهمة العامة على المساهمة في الشركات المساهمة العامة الاخرى والمساهمة ايضاً بالشركات ذات المسؤولية المحدودة او شركات التهم بالاسهم وذلك لاهمية الدور الذي تلعبه الشركات المساهمة في النشاط الاقتصادي الوطني.

(٢) اجازت المادة (٢٢٢) من قانون الشركات المؤقت رقم (١) لسنة ١٩٨٩ تاسيس شركة مساهمة عامة او شريكة بالاسهم تدمر غاياتها على استثمار الاموال لحداد الغير عن طريق التعامل بالاوراق المالية على ان لا يقل رأسمالها عن مليون دينار وتسمى شركة الاستثمار المشترك.

الفرع الأول: حالة الاعفاء الكلي من الضريبة .

لقد أعطى المشرع من ضريبة الدخل إعفاء كلياً للأرباح والفوائد المتأتية من الاستثمار في الأسهم واذونات الخزينة وسندات التنمية وسندات المؤسسات العامة واسناد قرض الشركات المساهمة العامة المستحقة للبنوك والشركات المالية والشركات التي تقبل الودائع بحيث لا يجري رد أي جزء من هذا الدخل المعفي مقابل نفقات إنتاجه إذا كان متأتياً من استثمار رأس المال السائل والاحتياطيات والأرباح المدورة مدفوعة الضريبة وذلك إذا كان الاستثمار خلال السنوات الثلاث الأولى من التأسيس. (١)

ويبدو أن حكمة المشرع من ذلك هو تشجيع هذا النوع من الأشخاص على استثمار المبالغ الزائدة عن حاجتها في مرحلة التأسيس الأولى في هذا المجال الذي يوفر لها عائداً صافياً وثابتاً وقليل المخاطر وهي بامس الحاجة إليه في هذا الوقت بالذات.

الفرع الثاني: حالة الاعفاء الجزئي من الضريبة .

لقد أعطى المشرع من ضريبة الدخل إعفاء جزئياً للأرباح والفوائد المتأتية من الاستثمار في الأسهم واذونات الخزينة وسندات التنمية وسندات المؤسسات العامة واسناد قرض الشركات المساهمة العامة المستحقة للبنوك والشركات المالية والشركات التي تقبل الودائع بحيث يرد إلى الأرباح الخاضعة للضريبة مبلغ يساوي الدخل المعفي منسوباً إلى مجموع الإيرادات ومضروباً في مجمل النفقات وذلك في حالة كون هذه الأرباح قد تسأت مما يلي: (٢)

(١) انظر: الفلردين (ب/٥)، (ب/٦) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدلين بموجب أحكام المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (١) لسنة ١٩٩٢ .
(٢) انظر: الفلردين (ب/٥)، (ب/٦) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدلين بموجب أحكام المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (١) لسنة ١٩٩٢ .

١ - من استثمار رأس المال السائل والاحتياطات والأرباح المدورة مدفوعة الضريبة بعد السنوات الثلاث الأولى من التأسيس.

٢ - من استثمار الأموال الأخرى غير ما ذكر أعلاه كالودائع تحت الطلب أو لأجل سواء كان هذا الاستثمار أثناء السنوات الثلاث الأولى من التأسيس أو بعدها.

الفرع الثالث: حالة الخضوع الجزئي للضريبة .

من خلال مفهوم المخالفة لما جاء في الحالة الثانية يتبين أن المشرع قد أخضع لضريبة الدخل جزءا معينا من الأرباح والفوائد المتأتية من الاستثمار في الأسهم وأذونات الخزينة وسندات التمنية وسندات المؤسسات العامة واسناد قرض الشركات المساهمة العامة المستحقة للبنوك والشركات المالية والشركات التي تقبل الودائع.

والحكمة من ذلك واضحة حيث أن المشرع أعفى هذه الأرباح والفوائد من الضريبة، والتي لا بد من نفقات تصرف في سبيل الحصول عليها، وكون كل مصدر دخل سواء كان خاضعا للضريبة أو معفى منها يجب أن يتحمل نفقات إنتاجه .

وقد استلزم اجتهاد محكمة التمييز على تحميل الدخول المعفاة من الضريبة نفقات إدارية بنسبة معينة ورد هذه النفقات للأرباح وفقا للقاعدة (الغرم بالغنم) ويمكن إعطاء مثال على ذلك في قرارها رقم ١٩٨٨/٤٥٠ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "إن أرباح الأسهم غير خاضعة لضريبة الدخل، وعليه فإن النفقات التي أنفقتها المكلفة في سبيل الحصول عليها لا تنزل من دخلها لأن المادة ٩ من قانون ضريبة الدخل رقم ٧٥ لسنة ١٩٨٥ اشترطت لتنزيل النفقات من الدخل الخاضع للضريبة أن تكون قد أنفقت أو استحوطت كليا وحصرها في سبيل إنتاج هذا الدخل".

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١٩٨٨/٤٥٠) الصادر بتاريخ ١٩٨٨/٧/٢٠، المنشور في المجلد (١٠٢٢) من مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٩ .

وكان من الممكن أن لا يشير هذا الوضع أية صعوبة في التطبيق العملي لو أن المكلف يمسك حسابات لكل مصدر دخل على حده ، الدخل الخاضع ونفقاته والدخل المعفي ونفقاته ، ولكن الواقع أنه يمسك حسابات واحدة لكافة مصادر دخله الخاضعة للضريبة والمعفاة منها ، وتشمل هذه الحسابات أيضا نفقات الدخل الخاضع والدخل المعفي معا وهنا تكمن المشكلة في تحديد نفقات الدخل المعفاة والتي حتما لم يرغب المشرع في أن يتحمل الدخل الخاضع للضريبة نفقات الدخل المعفي إذ أن ذلك يشكل وبكل بساطة تنزيل الاعفاءات من الدخل الخاضع للضريبة مرتين خلافا لتطبيق مبدأ العدالة الضريبية والتي يقضي أن يتحمل كل دخل كلفه الحقيقي .

ولكن المشكلة التي بقيت قائمة ، وهي كيفية تحديد نسبة النفقات المتعلقة بالدخل المعفي من إجمالي النفقات؟ والتي كانت غالبا ما تقدر جزائيا ويختلف تقديرها من ملددر الى آخر .

لذلك عمد المشرع الى وضع معادلة حسابية للتوصل الى المبلغ الواجب رده للارباح وهو يساوي الدخل المعفي منسوبا الى مجموع الايرادات ومضروبا في مجمل النفقات ، ويقصد باجمالي النفقات ما يتحمله كل دينار من هذه النفقات من الايرادات سواء كان معفى من الضريبة أم خاضعا لها ويرى جانب من الفقه (١) "أن عملية توزيع التكاليف على الايرادات بالتساوي لكل دينار من الايرادات هي طريقة عادلة اجمالا ، وتعتبر بمثابة تساهل من جانب ضريبة الدخل لأن الواجب استبعاد كل تكاليف انتاج الدخل المعفي من الضريبة " .

(١) الدكتوران خليل الصالح وفهد الشاذك / دراسات الاقتصادية مائدة / المراجع السابق / ملدة (١٤٨) .

المحصل الرابع

ايرادات الاملاك العقارية والاشياء المعنوية (غير المادية)

لقد كانت العقارات فيما مضى ولا زالت من اهم مصادر الدخل وبالتالي كان اصحاب العقارات والمتعاملون بها هم الاقدر على الدفع، بالإضافة الى انهم الاكثر انتفاعا من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة، وبناء عليه وانطلاقا من مبداي المقدرة والمنفعة كان ولا بد ان يساهموا ايضا بالجزء الاكبر من مصادر الايرادات العامة للدولة. (١)

وفي الوقت الحاضر لم تعد العقارات وحدها في الميدان فبالسد ظهرت انماط جديدة من الحقوق المعنوية، واصبحت من جملة الثروة العامة، وهكذا أصبح في الإمكان تقسيم الملكية الى ملكيتين:

١ - ملكية الاشياء المادية. ٢ - ملكية الاشياء المعنوية. (٢)

المبحث الاول: ايرادات الاملاك العقارية.

المتعاملون بالعقارات اما ان يشتروها لغايات بيعها واما ان يقوموا بتاجيرها للغير.

المطلب الاول: شراء العقارات لبيعها بربح.

ان عمليات شراء العقارات بقصد بيعها بربح تعتبر اعمالا تجارية استنادا الى احكام قانون التجارة (٣) وذلك اذا تمت عمليات الشراء والبيع هذه من خلال مؤسسة. ويشترط الفقه (٤) لوجود المؤسسة قيام تعاون وتكامل بين عناصر أربعة وهي: عنصر التكرار والاستمرار وعنصر البرنامج وعنصر اليد العاملة وعنصر رأس المال. أما اذا تمت هذه العمليات بشكل فردي فإنها تعد اعمالا مدنية لا تجارية.

(١) الدكتور صالح الفخاونة/ الهيكل الفريبي في المملكة الاردنية الهاشمية/ منشوران مجلس الوحدة الاقتصادية العربية / عمان / ١٩٨٠ / صفحة (٤٥).
(٢) الدكتور صلاح الدين عبد اللطيف الناهي / الوجيز في الملكية الصناعية والتجارية / دار الفكر للدراس والنشر والتوزيع/ عمان/ ١٩٨٢ / صفحة (١٧).
(٣) انظر الفقرة (١/م) من المادة (٦) من قانون التجارة رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦.
(٤) الدكتور هشام فرعون/ مبادئ القانون التجاري المغربي/ المراجع السابق/ صفحة (٢٤).

وترجع أهمية عمليات شراء وبيع العقارات إلى رواج المضاربات العقارية في الوقت الحاضر التي تحصل من قبل الشركات والأفراد على حد سواء .

وللمشرع في مسألة إخضاع هذه الأرباح لضريبة الدخل أو الإعفاء منها مواقف مختلفة ، تتمثل هذه المواقف في المراحل التي مر فيها التشريع الضريبي حسب موقف قوانين ضريبة الدخل المتعاقبة منذ سنة ١٩٦٥ وحتى الآن والتي مرت بثلاث مراحل (١) وسوف اعتبر كل مرحلة تمثل فرعاً مستقلاً عن الآخر كما يلي:

الفرع الأول: الوضع بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ .

لدى استعراض أحكام قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ لا أجد فيه نصاً صريحاً يخضع أرباح تجارة الأراضي والعقارات لضريبة الدخل مما أدى إلى فتح باب الاجتهاد الفقهي والقضائي على مصراعيه ، فبينما يرى جانب من الفقه (٢) "أن أرباح مضاربات العقارات تخضع لضريبة الدخل بموجب أحكام الفقرة ١/١ من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ لأنها نصت على أن تخضع للضريبة أرباح أية معاملة أو صفقة منفصلة تعتبر بمثابة عمل أو تجارة ، وذلك كون القانون التجاري قد اعتبر الأعمال العقارية وشراء العقارات وبيعها من الأعمال التجارية بحكم ماهيتها الذاتية" .

وفيما يتعلق بالاجتهاد القضائي فقد استقر اجتهاد محكمة التمييز في العديد من قراراتها (٣) على إخضاع أرباح تجارة الأراضي والعقارات لضريبة الدخل إذا اتصفت هذه الأرباح بالعمل

(١) امتداداً إلى أحكام المادة (٥٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥ فإن هذه القوانين لا زال معمولاً فيها وكل منها يحكم سنوات معينة .

(٢) الدكتور عادل الدياري/ الضريبة على الدخل العام/ المرجع السابق / صفحة (٢٨٢) .

(٣) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١٩٧٦/١٠٢) الصادر بتاريخ ١٩٧٦/٤/١٩ والمنشور في المجلد (١٨٧٢) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٧٦ .

التجاري من حيث ان يتم شراء العقار وبيعه ، وان يتصف هذا العمل بالتكرار والاستمرار ، وان يكون القصد منه هو تحقيق الربح ، وذلك استنادا الى احكام الفقرة ١/١ من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ .

ولست ادري كيف اغفلت محكمة التمييز حقيقة ان المشرع في الفقرة ١/١ من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ لا يشترط في العمل التجاري حتى يخضع لضريبة الدخل التكرار والاستمرار ولا حتى النية في تحقيق الربح .

وهنا اشير الى ان هناك اتجاه آخر في اخضاع تجارة الاراضي والعقارات للضريبة اخذت به محكمة استئناف ضريبة الدخل بقرارها رقم ١٢٢٢/١٩٨٦/١١ عندما اخضعت تجارة الاراضي والعقارات للضريبة استنادا الى احكام الفقرة ط من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ والتي تخضع للضريبة ارباح او مكاسب اي مصدر آخر غير منصوص عليه في المادة (٥) التي لم تستثن بصراحة من هذه المادة والتي لم يمنح اعفاء بشأنها بمقتضى القانون ، وذلك بدلالة احكام المادة (٨) من نفس القانون والتي تتحدث عن الاعفاءات من ضريبة الدخل .

مما سبق يتبين ان اجتهاد كلا من الفقه والقضاء قد استقر على اخضاع ارباح او مكاسب تجارة الاراضي والعقارات للضريبة بموجب احكام قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ الا انهم اختلفوا حول السند القانوني الذي يوجب اخضاعها للضريبة كما سبق وان اشرت .

واري ان اخضاع ارباح او مكاسب تجارة الاراضي والعقارات يكون استنادا الى القواعد العامة كما جاء في اجتهاد محكمة استئناف ضريبة الدخل كونه يمثل القوى الاساسية واسلمها .

(١) انظر: قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم ١٢٢٢/١٩٨٦ الصادر بتاريخ ١٩٨٧/١/١٢ ، من المراسلات المبيعة لدى الباحث .

الفرع الثاني: الوضع بموجب احكام قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ .

على ضوء الاختلاف في وجهات النظر في اخضاع ارباح او مكاسب تجارة الاراضي والعقارات للضريبة بموجب احكام قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ كما سبق وان اشرت، ولما كان من اهداف المشرع بشكل عام هو العمل على ضمان وفرة موارد الضريبة على الدخل اجده قد سعى الى الاخذ بمبدأ وضوح الضريبة من حيث مطرحها لتحقيق هذا الهدف وذلك بصورة لا تدع مجالا لاختلاف وجهات النظر حول الكثير من المسائل.

وبناء عليه فقد نصت الفقرة ٨/١ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ على انه تخضع للضريبة "الارباح والمكاسب المتتاتية عن بيع اي عقار شريطة ان يكون شراء هذا العقار قد تم بعد نفاذ هذا القانون وتم البيع خلال عشرين سنة من تاريخ الشراء، ولا يعتبر نقل ملكية العقار بين الاصول والفروع والزوجين بيعا لغايات احكام هذه الفقرة ويحسب هذا الدخل على اساس الفرق بين سعر البيع وتكلفة الشراء، وتحدد تكلفة الشراء على اساس ثمن الشراء مضافا اليه رسوم التسجيل وعمولات الشراء وتكاليف الانشاءات في حال انشائها وخمسة عشر بالمائة من تكلفة الشراء عن كل سنة من سنوات الحيازة، ويقسم الدخل الناشئ عن بيع الالبنية والشقق بالتقسيت وفق تعليمات يصدرها المدير، ولا تفرض الضريبة على ارباح بيع المكلف لمسكنه الوحيد في المملكة مرة واحدة لكل خمس سنوات".

في البداية ارى ان المشرع قد احسن صنعا بايراده مثل هذا النص وذلك للسببين التاليين:

١ - بالنسب مراحة على اخضاع عملية شراء وبيع العقارات للضريبة الدخل على الرغم من انها ارباح رأسمالية، وهذه خطوة تقدمية نحو تحقيق العدالة الاجتماعية كون هذه العملية قد اصبحت

تجارة راثجة في هذه الايام وتشكل موردا كبيرا للمتاجرين والمستثمرين بها دون بذل اي جهد يذكر من قبلهم ، وقد جاء مبدأ الاخضاع مطلقا ليشمل كافة العمليات سواء كانت تجارية وفقا لاحكام القانون التجاري ام كانت غير ذلك وسواء تكررت او تمت لمرة واحدة وذلك خلال مدة معينة وسواء كان المتعاملون بها تجارا ام من غير التجار شريطة ان يتم شراء هذه العقارات بعد ١٩٨٢/١٠/١ وان يتم بيعها بعد هذا التاريخ وقبل مرور عشرين سنة .

٢ - ان اخضاع الارباح والمكاسب المتأتية عن بيع اي عقار لضريبة الدخل من شأنه العمل على توجيه الاستثمار نحو المجالات الصناعية والاقتصادية الاخرى التي تعود بالنفع على الاقتصاد الوطني بدلا من توجيه الاستثمار نحو شراء الاراضي والعقارات لما في ذلك من تجميد لرؤوس الاموال .

مما سبق يتبين ان الارباح او المكاسب المتأتية من عمليات شراء وبيع الاراضي والعقارات تخضع لضريبة الدخل بموجب احكام قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ سواء كانت هذه الارباح او المكاسب رأسمالية استنادا الى احكام الفقرة ٨/١ من المادة ٣ او كانت ارباحا تجارية استنادا الى احكام الفقرة ١/١ من المادة ٣ ايضا . وهذا ما اكدت عليه محكمة التمييز بقراراتها رقم ١٩٨٨/٦٤٢ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "وعن الاحتجاج باحكام الفقرة ٨/١ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ التي تشترط ان يكون شراء العقار وبيعه واقعا بعد نفاذ القانون فهو احتجاج مردود لان شرط الفقرة ٨/١ ينطبق على مكاسب بيع العقار عندما تكون هذه المكاسب من نوع الارباح الرأسمالية ، بينما ان الضريبة فرضت على المكلف على اساس من ان الدخل الذي حققه من هذه البيوع هو مكاسب وارباح مهنة الاتجار

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٥٥) في القضية رقم (١٩٨٨/٦٤٢) الصادر بتاريخ ١٩٨٨/١/٢٧ .
من القرارات المدعاة لدى الباحث.

بالأراضي وتخضع لأحكام الفقرة ١/١ من المادة ٣ المشار إليها والاستدلال على الامتهان من تكرار البيوع هو استدلال صحيح، ولا أساس لقول الوكيل بأن أحكام الفقرة ٨/١ تمنع من تطبيق أحكام الفقرة ١/١ على بيع الأراضي لأن كلا من هاتين الفقرتين تعالج مصدر دخل مستقل عن الآخر".

الفرع الثالث: الوضع بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ والتعديلات التي طرأت عليه .

على الرغم من أن المشرع كان قد أحسن صنعا بسالنص على اخضاع عمليات شراء وبيع العقارات لضريبة الدخل وذلك بنص محكم بالمصاغة وبمعادلة متوازنة يتم من خلالها التوصل الى الدخل الخاضع للضريبة من هذه العمليات إلا أنه وللاسف وبموجب أحكام قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ لقد أعطى من الضريبة اعطاء كلياً الأرباح الرأسمالية واعتبر الأرباح الناجمة عن شراء الأراضي والعقارات والأسهم والسندات وبيعها من الأرباح الرأسمالية . (١)

وقد يكون السبب وراء مثل هذا الاعطاء هو تشجيع حركة شراء وبيع الأراضي والعقارات بعد أن لاحظ المشرع أن هناك ركوداً أو كساداً في عمليات الاستثمار في هذا المجال، ومهما يكن من الأسباب الكامنة وراء هذا الاعطاء فإنها باعتقادي غير مبررة لمثل هذه الانتكاسة في الرجوع الى الخلف خطوات بعد أن خطا الى الامام خطوة واحدة، ولا اعتقد أن هناك دراسات أجريت لمعرفة مدى تأثير عمليات اخضاع أو اعطاء شراء وبيع العقارات في الوضع الاقتصادي لهذا النشاط وحتى تكون هذه الاعفاءات أداة توجيهية نحوه. هذا من جهة ومن جهة أخرى، هل اكتفيننا باستثمار رؤوس الأموال في الصناعة والتجارة وغيرها من المجالات الاقتصادية المنتجة لكي نعود ونوجه رؤوس الأموال الجديدة نحو شراء وبيع العقارات.

(١) انظر: الفقرة (١١/١) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

ولكن هذه الانتكاسة ظلت عقدة ذنب المشرع والتي سرعان ما حاول التكفير عنها عندما اصدر قانونا معدلا لقانون ضريبة الدخل حيث استثنت احكام هذا الاخير (١) الارباح الناجمة عن امتهان تجارة الاراضي والعقارات من الارباح الراسمالية المعفاة من ضريبة الدخل. وعندها أصبحت الارباح والمكاسب المتأتية من تجارة الاراضي والعقارات خاضعة لضريبة الدخل صراحة بموجب النص شريطة ان تكون هذه الارباح قد تأتت من بيع الاراضي والعقارات التي تم شراؤها او المباشرة في انشائها بعد ١٩٨٩/١١/١. اما الارباح والمكاسب المتأتية من شراء وبيع الاراضي والعقارات إذا كانت راسمالية فهي لا تزال معفاة من ضريبة الدخل.

إلا أن هذا القانون المعدل لم يكتب له الحياة طويلا ، وذلك برفضه من قبل مجلس الأمة عندما عرض عليه بموجب احكام الدستور كونه من القوانين المؤقتة ، وتم اعلان بطلانه اعتبارا من ١٩٩١/١١/١ ومن هذا التاريخ زال مفعوله ، وعدنا الى الوضع الذي كان سائدا في ظل احكام قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ .

ومهما يكن من الامر فلا زلت من المطالبين بضرورة تعديل قانون ضريبة الدخل والنص صراحة على اخضاع الارباح والمكاسب المتأتية من بيع الاراضي والعقارات لضريبة الدخل ، سواء كانت هذه الارباح والمكاسب تعتبر راسمالية او تجارية ، عادية او عرضية ، وسواء كان المتعامل بها تاجرا او غير تاجر. وذلك كونها "تفرض على اموال مكتسبة دون بذل جهد او عناء وفي ظروف نفسية ملائمة يكون فيها المكلف مغتبطا بانه اكتسب ثروة بدون جهد يذكر" (٢) قياسا بالارباح المتحقة له .

واري أن الربح المتأتي من شراء وبيع الاراضي والعقارات اما ان يكون ربحا تجاريا واما ان يكون ربحا راسماليا .

(١) انظر: المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل المؤقت المعدل رقم (٤٠) لسنة ١٩٨٩ المعدلة لنص الفقرة (١١/١) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٨٥ .
(٢) اسدانا الدكتور رفيد الدلر/ علم المالية/ المرجع السابق ملدة (٦٥) وما بعدها.

فالربح التجاري: يتحقق عندما يتخذ المكلف من شراء وبيع العقارات مهنة له ، وقد نصت الفقرة ١/١ من قانون التجارة رقم ١٢ لسنة ١٩٦٦ . على اعتبار "شراء العقارات لبيعها بربح" من الأعمال التجارية بحكم ماهيتها الذاتية .

اما الربح الراسمالي: فهو الربح الناتج عن بيع الاصول الثابتة بثمن يزيد عن ثمن تكلفتها ، كالذي يشتري اراضي وعقارات كاصول ثابتة له ليس بقصد بيعها او الاتجار فيها ولكنه فيما بعد يقوم ببيع هذه الاصول لاي سبب كان .

وهذا ما اكدت عليه محكمة التمييز في العديد من لقراراتها ويمكن اعطاء القرار رقم ١١٨٧/٥٤٢ كمثال على ذلك والذي جاء فيه ما يلي: "اذا كانت الشركة مسجلة كشركة استثمارية بقصد الربح بما في ذلك بيع وشراء الاراضي والعقارات وايجارها واشترت قطعة ارض من اجل اقامة مجمع تجاري متكامل وقامت باعداد المخططات اللازمة لذلك بعد دراسة جدواه الاقتصادية ، الا انها باغت هذا المشروع مع مخططاته والدراسات المتعلقة بالجدوى الاقتصادية ، وان هذا البيع قد وقع على كامل المشروع فيكون تصرفها استثماريا ، فان حقق هذا التصرف ربحا فيخضع لقانون ضريبة الدخل على اساس من انها قد جنته من نشاط تجاري كارباح ومكاسب المهنة التي زاولتها وفقا لاحكام المادة ١/١/٣ من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢ (المطابقة تماما لاحكام المادة ١/١/٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥) ولا يعد هذا التصرف من قبيل بيع العقار الذي يعتبر الربح المتأتي منه هو ربح راسمالي".

وباستعراض نص الفقرة (١/١) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ ، نجد انها قد نصت على انه يخضع لضريبة الدخل ارباح او مكاسب اي عمل او اي حرفة او تجارة... وهذا النص

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١٩٨٧/١٤٢) والصادر عن الهيئة العامة بتاريخ ١٩٨٧/٨/١٢ المنشور في المجلد (١٦٠١) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٧ .

مطابق تماما لنص الفقرة (١/١) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٣٤) لسنة ١٩٨٢ .

وكذلك باستعراض نص الفقرة ١١/١ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ نجدها تعفي من الضريبة اعفاء كلياً "الأرباح الرأسمالية وتعتبر الأرباح الناجمة عن شراء الأراضي والعقارات والأشهم والسندات وبيعها من هذه الأرباح الرأسمالية".

وبموجب النصين السابقين أرى أن المشرع قد فرق بين الأرباح المتأتية من التعامل بالعقارات بين نوعين:

النوع الأول: إذا كانت هذه الأرباح متأتية من التجارة فهي خاضعة لضريبة الدخل عملاً بالفقرة ١/١ من المادة ٣ المشار إليها أعلاه، وهذا ما استقر عليه اجتهاد محكمة التمييز كما مر سابقاً.

النوع الثاني: إذا كانت هذه الأرباح من قبيل الأرباح الرأسمالية فهي معفاة من ضريبة الدخل عملاً بالفقرة ١١/١ من المادة ٧ المشار إليها أعلاه، وهو الدخل الذي يتحقق للمكلف الذي يشتري عقارات ليس لغايات تجارية بل كاصل من أصوله وفيما بعد ولاي سبب من الأسباب يقوم ببيعها بربح فإن هذا الربح لا يخضع لضريبة الدخل.

وحسبما لاختلاف وجهات النظر حول هذا الموضوع الهام، أرى أن تلغى الإدارة الضريبية بعرض موضوع نص الفقرة ١١/١ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ عطفًا على أحكام الفقرة ١-١ من المادة ٣ منه على الديوان الخاص بتفسير القوانين لمعرفة فيما إذا كانت مهنة تجارة الأراضي والعقارات من الأرباح الرأسمالية المذكورة في الفقرة ١١/١ المشار إليها، وبالتالي تكون معفاة من ضريبة الدخل؟ أم أن نص الفقرة المذكورة يقتصر على إعفاء الأرباح الرأسمالية

الناجمة عن شراء وبيع العقارات دون الأرباح التجارية
الناجمة عن امتهان تجارة العقارات؟.

**المطلب الثاني: تاجيز واستثمار العقارات والأموال غير
المنقولة الأخرى.**

وَمَعَ تَطَوُّر الحَيَاةِ الاقتصادية أصبحت الأموال غير المنقولة
تلعب دوراً مهماً باعتبارها عنصراً من عناصر الثروة.

وقد أخضع المشرع كافة الدخول المتأتية من الأموال غير
المنقولة والأموال المنقولة مادية كانت أم معنوية لضريبة
الدخل حيث نصت الفقرة ١/٦ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل
رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على أنه يخضع للضريبة ما يلي: "بدلات اجارة
العقارات وغيرها من الأموال غير المنقولة والعوائد والقسايط
وسائر الأرباح الناشئة عنها، وكذلك الدخول والمكاسب التي
تتأتى من أي ملك خلاف العقارات والأموال غير المنقولة
الأخرى".

وباستعراض هذا النص نجد أن كافة الدخول المتأتية من
الأملاك العقارية ومن الأموال غير المنقولة ومن الأشياء غير
المادية كالفكر المؤلفين والمخترعين والملحنيين
والأسماء والعلامات التجارية التي تعد محلاً للحقوق المعنوية
بصفة عامة تخضع لضريبة الدخل.

الفرع الأول: البدلات الخاضعة لضريبة الدخل.

أولاً: بدلات اجارة العقارات.

يقصد بالأملاك العقارية الأراضي مهما كان نوعها والمناجم
والمحاجر والمباني سواء كانت دائمة أو مؤقتة ومهما كانت طريقة
البناء من الحجر أو الطوب أو الخشب أو الحديد... الخ، وسواء
كانت داخل مناطق المدن والقرى أم خارجها وتشمل المساكن
والمخازن والأبار... الخ.

وعليه فإن بدل الإجارة وكذلك العوائد والالتقاط المتأتية من استغلال أية أرض أو بناية من قبل الغير تكون خاضعة لضريبة الدخل، أما إذا كانت الأرض أو البناية مستعملة من قبل مالكها أو من قبل أحد من أقربائه دون مقابل (مجاناً) أو إذا لم تكن تدر دخلاً أي (فارغة) فإنها في هذه الحالات لا تكون خاضعة لضريبة (١) حيث أن مصدر الضريبة على الدخل هنا هو الایراد وليس مجرد الملكية.

وهذا ما تؤكد عليه محكمة التمييز بقرارها رقم ١٩٨٣/٣٢٥ (ج) والذي جاء فيه ما يلي: "إن بناية المكلف لا يتأتى منها بدل إجارة لأنها مسكونة من قبله ومن قبل أولاده فإن ما ذهبت إليه محكمة استئناف ضريبة الدخل من أنه لا يجوز احتساب أي دخل للمكلف من هذه البناية يكون متفلاً واحكام القانون".

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع قد أخضع لضريبة الدخل كافة الإيرادات المتأتية من استعمال أو استغلال الملاك العقارية سواء تمثلت هذه الإيرادات بالإيجارات أو العوائد أو الالتقاط... الخ، كما لو سمح مالك عقار للغير بوضع لوحة دعائية على واجهة عقاره لقاء مبلغ معين من المال.

والمقصود بالإيرادات الخاضعة لضريبة الدخل هي الإيرادات الإجمالية (الثائمة) بعد إعفاء نسبة مئوية معينة منها، كما وقد أجاز قانون ضريبة الدخل تنزيل كافة المصاريف والتفلكات الإنتاجية التي انفلتت أو استحكفت كلياً وحصرها في سبيل إنتاج هذه الإيرادات الإجمالية، منها على سبيل المثال لا الحصر ضريبة

(١) تعتبر قيمة الإيجار السنوي لأية بناية أو أرض مستعملة من مالكها أو بالذباية عنه أو مستعملة من مغلها دون بدل إجارة خاضعة لضريبة الدخل استناداً إلى أحكام الفقرة (ج) من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤.

انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٢٨) في القضية رقم (١٩٧٧/١٥) الصادر بتاريخ ١٩٧٧/٦/٢٥، من القرارات المجمعة لدى الباحة، وقد تم إلغاء هذه الفقرة بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل المعدل المؤقت رقم (١٢) لسنة ١٩٧٥ والذي زعم المادة الأولى منه على أن يعمل به اعتباراً من تاريخ ١/١/١٩٧٥، وهذا يعني أنه وبعد هذا التاريخ لم زعم القيمة الإيجارية خاضعة لضريبة الدخل.

(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١٩٨٢/٢٢٥) الصادر بتاريخ ١٩٨٢/١/٢٥، المنشور في المجلد (١١٢٧) من مجلد مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٢.

المجاري ومصاريف الصيانة والخدمات، وكذلك يجري تقصص ضريبة الـلابنية والأراضي داخل مناطق البلديات التي يدفعها المكلف في أي سنة عن البنية أو الأرض المأجورة التي تأتي له منها دخل من الضريبة المستحقة عليه بمقتضى أحكام هذا القانون على أن لا يتجاوز مبلغ التقصص المسموح به قيمة الضريبة المستحقة عن تلك السنة (١). ولما كانت الضريبة المستحقة تحدد على أساس مجموع الدخل الخاضع للضريبة من كافة مصادر الدخل فإن تقصص ضريبة الـلابنية والأراضي بهذه الصورة قد يؤدي إلى أن تخمم هذه الضريبة جزءا من الضريبة المستحقة على الدخل الأخرى.

لذا أرى ضرورة تعديل المادة ٢١ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ بحيث يشترط أن لا يتجاوز مبلغ التقصص المسموح به بموجب هذه المادة قيمة الضريبة المستحقة على الدخل الصافي من الـلايجارات فقط.

ثانياً: بدلات الخلو والمفتاحية.

لقد يحدث أحيانا أن يزيد الطلب على العقارات - وبالأخص على المحال التجارية - عن عرضها، لذلك يجري العمل على أن يدفع المستأجر الجديد مبلغا معيناً من النقود لمالك العقار المؤجر أو للمستأجر الذي يشغله أو لاثنتين معا وذلك لقاء تخلية العقار المؤجر، ويعرف هذا المبلغ ببذل الخلو، وكذلك قد يجري العمل على أن يطلب مالك العقار من المستأجر أن يدفع مبلغا معيناً من النقود عند إبرام عقد إيجار العقار شاغرا كشرط لموافاقته على هذا العقد وذلك خلافا لبذل الـلايجار ويعرف هذا المبلغ ببذل المفتاحية.

وتعتبر بدلات الخلو والمفتاحية هذه من الأرباح من الـلايجار الرأسمالية بالنسبة لقابضها، وهذه الأرباح في الأصل لا تخضع لضريبة الدخل (٢) كما وإنها تعتبر من المصروفات الرأسمالية

(١) انظر: المادة (٢١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.
(٢) انظر: الفقرة (١١/أ) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

بالنسبة لدافعها، وهذه المصروفات في الأصل لا تنزل من ضريبة الدخل أيضا (١) إلا أن المشرع استثناء من القاعدة العامة اعتبرها خاضعة لضريبة الدخل وذلك استنادا إلى أحكام الفقرة ٧/١ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ والتي نصت على أنه يخضع للضريبة الدخل الذي يتأتى من "بدل الخلو وبدل المفتاحية، ويسمح للشخص الذي دفع هذا البدل باستهلاكه ضمن المصاريف والنفقات الانتاجية المقبولة لغايات هذا القانون خلال مدة خمس سنوات بالتساوي، كما يسمح للمستفيد منها بتقسيمها على خمس سنوات بالتساوي أيضا".

ولقد جرى اجتهاد محكمة التمييز على أن بدل الخلو والمفتاحية يعتبر من المكاسب الخاضعة لضريبة الدخل، ويمكن اعطاء مثال على ذلك في قرارها رقم ٩٧٥/٢٣٤ (٢) والذي ذهبت فيه إلى أبعد من ذلك حيث أخضعت بدل الخلو والمفتاحية لضريبة الدخل حتى بدون وجود نص وذلك استنادا إلى القواعد العامة، ولقد جاء فيه ما يلي: "لقد جرى اجتهاد محكمة التمييز على أن بدل المفتاحية والخلو يعتبر من المكاسب الخاضعة للضريبة بالمعنى الملائم في المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤. وذلك اعتماد على القواعد العامة التي تخضع المكاسب للضريبة باستثناء ما ورد النص صراحة على استثنائه من ذلك".

خامسا: بدلات تأجير أماكن تثبيت الاعلانات .

لقد يحدث أحيانا أن يقوم مالكو العمارات التجارية منها والسكنية بتأجير واجهاتها الخارجية للغير من أجل وضع لوحات أو كتابات دعائية أو اعلانية بصورة مؤقتة أو دائمة لقاء مبالغ معينة تدفع شهريا أو سنويا، وعليه فإن هذه المبالغ تخضع لضريبة الدخل استنادا إلى أحكام الفقرة ٦/١ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ .

(١) انظر: الفقرة (ج) من المادة (١١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .
(٢) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (٤٠) في التلخيص رقم (٧٥/٢٣٤) تاريخ ١٩٧٥/٦/٢١ المنشور في المجلد (٥٥١) وما بعدها من مجلد مجلة نكابة المحامين لسنة ١٩٧٦ . ويصدر الإشارة إلى أن الخاضع بمبلغ المفتاحية والخلو للضريبة بذو مبيع جاء لأول مرة في تاريخ التوزيع العربي الأردني بموجب قانون ضريبة الدخل المعدل المؤقت رقم (١٢) لسنة ١٩٧٥ والذي نصت المادة الأولى منه على أن يعمل به اعتبارا من ١/١/١٩٧٥ .

والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا الصدد هو هل يتم اعطاء ما نسبته ١٠% من هذه المبالغ المتأتية من تاجير العقارات في منطقة امانة عمان الكبرى وما نسبته ٣٠% في باقي مناطق المملكة استنادا الى احكام الفقرة ١/١٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدلة ؟ وللإجابة على هذا السؤال افرق بين حالتين.

- حالة فيما اذا كان العقار مملوكا وقام مالكه بتأجيره فإن الدخل يكون لد تاتي للمالك من تأجير العقارات وبالتالي يستحق الاعطاء المشار اليه .

- وحالة فيما اذا كان العقار مستاجرا من لابل الغير ويقوم هذا الأخير باعادة تأجيره كله او بعضه ، فإن الدخل يكون قد تاتي من عمل تجاري، وبالتالي لا يستحق المالك المستاجر هذا الاعطاء كون المالك هو الذي يستحقه في كلتا الحالتين.

رابعاً: إيرادات الـ'ملاك المنقولة .

نمت الفقرة ١/٦ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على أنه يخضع للضريبة "الدخول والمكاسب التي تاتي من أي ملك خلاف العقارات والأموال غير المنقولة الأخرى".

وبناء عليه فإن الدخل المتأتي من الـ'ملاك المنقولة يخضع للضريبة سواء كان هذا الدخل لد تاتي عن طريق تأجير هذه الـ'ملاك للغير أو عن طريق استثمارها مباشرة . ويقتصد بالـ'ملاك المنقولة كل ملك خلاف العقارات مثل: السيارات، الطائرات، السفن، الآلات، الأثاث، الملابس، البضائع، الكتب، القرطاسية، الأثاث الخشبية، المباني المؤقتة غير المثبتة في الأرض... الخ وتشمل الـ'ملاك أيضا الحيوانات بمختلف أنواعها .

الفرغ الثاني: البدلات المعفاة من ضريبة الدخل.

اولا: الاعفاء الجزئي من بدلات الايجار.

نصت الفقرة ١٣/١ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يعفى من الضريبة اعفاء كلياً "ما نسبته ٣٠% من بدلات الايجار المتأتية من تاجير العقارات في محافظة العاصمة و ٥٠% من هذه البدلات في باقي مناطق المملكة".

وبناء على هذا النص اجد ان المشرع قد اخذ بهذا الاسلوب من الاعفاءات تشجيعاً للاستثمار في مجال العقارات في الاردن والذي كان يشهد كساداً في هذه الفترة.

ولما لم يثبت هذا الاعفاء جدواه الاقتصادية كحافز في التشجيع على الاستثمار في مجال العقارات منذ ان طبق اعتباراً من ١/١/١٩٨٥ وجد المشرع تعديل الفقرة ١٣/١ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ (١) بحيث أصبحت هذه الفقرة تنص على انه "يعفى من الضريبة اعفاء كلياً ما نسبته ١٠% من بدلات الايجار المتأتية من تاجير العقارات".

وعندما عرض قانون ضريبة الدخل المؤقت المعدل رقم ٤ لسنة ١٩٨٩ على مجلس الأمة رأى هذا الأخير تعديل الفقرة ١٣/١ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ (٢) بحيث أصبحت تنص على انه: "يعفى من الضريبة اعفاء كلياً ما نسبته ١٠% من بدلات الايجار المتأتية من تاجير العقارات في امانة عمان الكبرى و ٣٠% من هذه البدلات في باقي مناطق المملكة".

(١) انظر: المادة (٤) من قانون ضريبة الدخل المعدل المؤقت رقم (٤) لسنة ١٩٨٩، والذي نصت المادة الاولى منه على ان يدخل به اعتباراً من ١/١/١٩٨٩.

(٢) انظر: المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (٤) لسنة ١٩٩٢.

ثانياً: الدخل من الأراضي الزراعية.

ويثور التساؤل هنا حول مدى انخفاض الدخل المتأتي من الأراضي الزراعية لضريبة الدخل في الأردن؟ والجواب على ذلك يأتي بعد استعراض أحكام الفقرة ٦/١ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ (١) حيث نجد ومن حيث المبدأ أن هذه الدخول سواء كانت متمثلة بالايجارات أو العوائد أو الأقساط... الخ تخضع لضريبة الدخل باعتبار أن النص قد ذكر الغلطات بشكل مطلق لتشمل الأراضي بكافة أنواعها بما فيها الأراضي الزراعية سواء كانت من الأراضي الملك أو من الأراضي الأميرية أو من الأراضي المباحة، إلا أن هذا المطلق لا يجري على إطلاقه لورود دليل التلييد نما والتمثل بالفقرة ٩/١ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ والتي نصت على أنه يعفى من الضريبة إعفاء كلياً "الدخل الذي يتأتى من الأرض المستثمرة في الزراعة أو البستنة أو التهريج أو من تربية الماشية أو الدواجن أو الأسماك أو النحل بما في ذلك الدخل الناتج عن تحويل منتوجاتها إلى سلع أخرى بطريق العمل اليدوي البسيط".

وعلى ضوء ذلك أرى أن الدخل الذي يتأتى من الأرض المستثمرة في الزراعة معفي من الضريبة، سواء أكان المستثمر هو مالك الأرض نفسه كونه هو الذي يقوم بزراعتها مباشرة أو كان الاستثمار عن طريق استغلالها في الزراعة من قبل الغير مقابل أيراد معين.

والسؤال الآخر الذي يطرح نفسه في هذا المجال هو فيما إذا كان الإعفاء من ضريبة الدخل يشمل دخل المكلف الذي يملك محلاً تجارياً لتسويق منتوجاته الزراعية فيه أم لا؟.

(١) والتي تعد على أنه يدفع للضريبة "بدلاً من أرباح العقارات وغيرها من الأموال غير المنقولة والعوائد والأقساط ومائر الأرباح النافذة عنها..."

اجابت على هذا السؤال محكمة التمييز بقرارها رقم ٩٧٢/٨٣ (١) والذي جاء فيه ما يلي: "وحيث ان المكلف لا يتعاطى الزراعة وانما يملك منشأة لتربية الدواجن ويتجر بمنتجاتها، فإن عمله هذا يعتبر عملا تجاريا، والربح المتأتي منه لا يعتبر دخلا من تعاطى الزراعة". وارى ان محكمة التمييز قد اخطأت مع الاحترام في اجتهادها هذا كونها قد اعتبرت تربية الدواجن والاتجار بمنتجاتها عملا تجاريا خاضعا لضريبة الدخل مع ان النص واضح في اعتبار الدخل الذي يتأتى لأي شخص من تربية الدواجن معفى من الضريبة.

وفي معرض اجابتي على السؤال المشار اليه سابقا ارى ان نفرق بين حالتين :

الحالة الاولى: والتي تتمثل بشراء المكلف المنتجات الزراعية او الاشتال او الماشية او الدواجن او الاسماك او النحل من الغير وبيعها للجمهور مباشرة، فإن هذا العمل يعتبر عملا تجاريا خاضعا لضريبة الدخل.

الحالة الثانية: تتمثل ببيع المكلف المنتجات الزراعية او الاشتال او الماشية او الدواجن او الاسماك او النحل والتي قام بانتاجها او تربيتها بنفسه، فإن هذا العمل يعتبر عملا زراعيا معفى من ضريبة الدخل، بما في ذلك الدخل الناجم عن تخويل منتوجاتها الى سلع أخرى بطريق العمل اليدوي البسيط كتغليف وتصنيف وتعبئة الخضار والفواكه، وكانتاج السمن والجبن من حليب الابقار او الابقام... الخ.

وفي الختام اشير الى اقتراح ورد في البند رقم ٤ من السياسات المالية للخطة الاقتصادية والاجتماعية الاردنية

(١) انظر: قرار محكمة التمييز رقم (١٤) في الالفيا رقم (٩٧٢/٨٢) الصادر بتاريخ ١٩٧٢/٤/٢٠ من القرارات المجمع لدى الباحث.

للسنوات ١٩٩٣-١٩٩٧ (١)، واللافتي باخضاع بعض الارباح المتأتية من النشاط الزراعي لضريبة الدخل بحيث لا يستمر الاعفاء مطلقا بل يقتصر على ما يكفي لاعالة الاسرة العاملة فعلا في الانتاج الزراعي.

وبدوري أويد ما جاء في رد الادارة الضريبية (٢) على هذا الاقتراح، بان له ابعادا مختلفة، فموضوع الزراعة يتصل اتصالا وثيقا بالامن الغذائي الوطني هذا الامن الذي له اولوية مطلقة في الدعم وتوفير الحوافز حاضرا ومستقبلا هذا من جهة ومن جهة اخرى، فإن تعرض لقطاع الزراعة للخسارة في موسم او مواسم معينة سيكون له مردود سلبي على حميلة الضريبة، حيث ان اخضاع ارباحه للضريبة يعني تلقائيا لقبول وتدوير خسائره، وبالنظر الى اتساع هذا القطاع فإن خسائر موسم واحد سيؤثر الى حد كبير على حميلة الضريبة ليس فقط في سنة ذلك الموسم ولكن في السنوات الست التالية لها وهكذا.

المبحث الثاني: ايرادات استغلال واستثمار الاشياء المعنوية (غير المادية).

المطلب الاول: الايرادات الخاضعة لضريبة الدخل.

لقد نصت الفقرة ٨/١ من المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يخضع للضريبة الدخل الذي يتأتى من "المبالغ الملبوذة مقابل بيع او تاجير او منح حق الامتياز لاستعمال او استغلال اي علامة تجارية او تصميم او براءة اختراع او حقوق التأليف والطبع او اي عوض آخر عنها ويوزع الدخل الخاضع للضريبة بمقتضى هذا البند على ثلاث سنوات".

وعلى الرغم من ان كلا من العلامة التجارية والتصميم وبراءة الاختراع وحقوق التأليف والطبع، تعتبر من العناصر المعنوية للمحل التجاري، وأن الربح المتأتي منها يعتبر ربحا

(١) انظر: كتاب دوائر ضريبة الدخل رقم م ٧٨٥/٢٢ تاريخ ١٩٩٢/٧/١٥.

راسماليا هو في الاصل غير خاضع لضريبة الدخل، ولكن المشرع اخضعها للضريبة استثناء، وحسنا فعل كون مثل هذه العناصر اصبحت لها اليوم قيمة نقدية كبيرة جدا في التعامل، ولما كان مثل هذا التعامل لا يتم عادة في فترة السنة بل تمتد آثاره الى اكثر من سنة، لذلك اوجب المشرع توزيع هذا الدخل على ثلاث سنوات بحصص متساوية أو غير متساوية حسب ما يراه مقدر ضريبة الدخل مناسبا، وذلك بمراعاة ظروف كل حالة معينة على حدة.

الفرع الاول: العلامة التجارية.

ويقصد بالعلامة التجارية "الاشارات المعينة والمؤلفة من حروف أو ارقام أو رسوم أو علامات... الخ أو خليط من هذه الاشياء ذي صفة فارقة على شكل يكفل تمييز بضائع وسلع صاحبها عن بضائع وسلع غيره من الناس" (١).

وتشمل لفظة العلامة التجارية هنا العلامة الصناعية بمفهومها الواسع لتشمل المصناعات الزراعية، كون قانون العلامات التجارية يهدف الى حماية كل من العلامة التجارية والصناعية معا (٢).

ونظرا لاهمية العلامات التجارية والصناعية فقد اعطى قانون العلامات التجارية مالك العلامة الحق في استعمالها واستثمارها وحده وبصورة مستقلة بمجرد ان يسجلها في سجل العلامات التجارية، كون هذه الملكية تخضع لاحكام خاصة بها وتختلف عن الاحكام الخاصة بالملكية بصورة عامة (٣).

ويحمي المشرع حق صاحب العلامة التجارية بان اعتبر استعمال علامة الغير جرما جزائيا (٤) باضافة لطلب تعويضات، وهذه الحماية ليست مطلقة وانما هي مقيدة بمدة معينة وهي سبع

(١) انظر: المادة (٧) من قانون العلامات التجارية رقم (٢٢) لسنة ١٩٥١، المنشور في المجلد (٢٤٢) من العدد (١١١٠) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٥٢/٦/١.

(٢) انظر: المادة (٦) من قانون العلامات التجارية رقم (٢٢) لسنة ١٩٥٢.

(٣) انظر: المواد (١١) وحتى (٢٥) من قانون العلامات التجارية رقم (٢٢) لسنة ١٩٥٢.

(٤) انظر: المادة (٢٨) من قانون العلامات التجارية رقم (٢٢) لسنة ١٩٥٢.

سنيين من تاريخ تسجيلها غير انه يجوز تجديد تسجيلها من حين الى آخر(١) ، وخلال هذه المدة يتمتع صاحب العلامة التجارية بسلطة تخوله وحده دون غيره استعمالها واستغلالها والتصرف فيها كان يؤجرها للغير او يمنح الغير حق امتيازها او نقل ملكيتها للغير.

وبالتالي فان الدخل المتأتي لصاحب العلامة التجارية من ممارسة هذه السلطات منفردة او مجتمعة يخضع للضريبة بما في ذلك المبالغ المدفوعة له كتعويض عن اي تعدد على علامته كما لسو استعمالها او زورها او قلدها شخص آخر دون وجه حق.

الفرع الثاني: التصميم.

لقد استعمل قانون امتيازات الاختراعات والرسوم رقم ٢٢ لسنة ١٩٥٣ (٢) لفظة الرسم بدلا من التصميم وهي تعني النماذج الصناعية ، وقد عرفت الرسوم والنماذج الصناعية بأنها "الرسوم والأشكال ذات الطابع الفني، والتي تطبق على المنتجات عند صنعها لاكتسابها ذوقا ومظهرا جميلا يسمح بجذب العملاء ويميزها عن غيرها من المنتجات المماثلة" (٣).

ونظرا لأهمية التصميم في عالم الصناعة فقد اعطى المشرع للمخترع ان يحصل على امتياز (رخصة) باختراعه وفقا لأحكام القانون يخوله الحق المطلق في استعماله واستثماره وتشغيله ومنعه وانتاجه وتجهيزه وبيعه او منح رخص للغير بذلك. (٤)

وعليه فان الدخل المتأتي لصاحب الرخصة من استعمال واستغلال والتصرف في تصميمه يخضع للضريبة بما في ذلك المبالغ المدفوعة له كتعويض عن أي عطل او ضرر نتيجة التعدي على تصميمه خلال مدة حماية معينة تصل الى ١٥ سنة (٥).

(١) انظر: المادتين (٢١، ٢٠) من قانون العلامات التجارية رقم (٢٢) لسنة ١٩٥٢ .

(٢) المنفرد في المعلقة (٤٩١) من العدد (١١٤١) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٥٢/١/١٧ .

(٣) الدكتور مطلق كمال / القانون التجاري اللبناني/ المراجع السابق/ ملحق (٧١٤) .

(٤) انظر: المادة (٤) من قانون امتيازات الاختراعات والرسوم رقم (٢٢) لسنة ١٩٥٢ .

(٥) انظر: المادة (٢٢) من قانون امتيازات الاختراعات والرسوم رقم (٢٢) لسنة ١٩٥٢ .

الفرع الثالث: براءة الاختراع.

والمقصود بالاختراع هو "انتاج جديد او سلعة تجارية جديدة، او استعمال اية وسيلة اكتشفت او عرفت او استعملت بطريقة جديدة لاية غاية صناعية" (١) ويستحق المخترع الحليقي لاي اختراع جديد ان يحصل على امتياز (رخصة) باختراعه يخوله الحق المطلق في استعماله واستثماره وتشغيله وصنعه وانتاجه وتجهيزه وبيعه او منح رخص للغير بذلك (٢) خلال مدة حماية معينة قد تصل الى مدة ١٦ سنة. (٣)

وعليه فإن الدخل المتأتي للمخترع من استعمال واستغلال والتصرف في براءة اختراعه تخضع لضريبة الدخل بما في ذلك المبالغ المدفوعة كتعويض بسبب تعدي الغير على اختراعه.

الفرع الرابع: حقوق التأليف والطبع.

المؤلف هو "كل من ينتج انتاجا ذهنيا ايا كان نوعه وايا كانت طريقة التعبير عنه، او ايا كانت الاهمية التي تعطى لهذا الانتاج او الغرض منه، طالما كان على قدر من الابتكار" (٤)

وللمؤلف حق الملكية المطلقة على كافة منتوجات افكاره الادبية والفنية والعلمية، وهذا الحق يدعى حق التأليف والذي يخول للمؤلف استعمال واستغلال والتصرف في مؤلفه (٥). ولا يقصد هنا بالمؤلف من يقوم بعملية تأليف الكتب فحسب، وكما لا يقصد بالمصنف الكتاب فقط بل يقصد بالمؤلف كل من ينتج انتاجا ذهنيا ايا كان نوعه (٦) ويقصد بالمصنف ايا كانت طريقة التعبير عن هذا الانتاج بالكتابة او الصوت او الرسم او التصوير او الحركة (٧) فالكاتب له حق تأليف على مصنفاته المكتوبة سواء كانت الكتابة

(١) انظر: المادة (٢) من قانون امتيازات الاختراعات والرسوم رقم (٢٢) لسنة ١٩٥٢.
(٢) انظر: الفقرة (١) من المادة (٤) من قانون امتيازات الاختراعات والرسوم رقم (٢٢) لسنة ١٩٥٢.
(٣) انظر: الفقرة (١) من المادة (١٥) من قانون امتيازات الاختراعات والرسوم رقم (٢٢) لسنة ١٩٥٢.
(٤) الدكتور توفيق حسن فرج/ المدخل للعلوم القانونية/ المرجع السابق / صفحة (٥٤٥).
(٥) انظر: المادة (٩) من قانون حماية حق المؤلف رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٢.
المذكور في المبحث (٢٨٤) وما بعدها من العدد (٢٨٢١) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٩٢/٤/١٦.
(٦) انظر: المادة (٤) من قانون حماية حق المؤلف رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٢.
(٧) انظر: الفقرة (أب) من المادة (٢) من قانون حماية حق المؤلف رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٢.

باليد أو الآلة الكاتبة أو المطبعة ، والمحاضر على محاضراته والخطيب على خطبه سواء سجلت على أشرطة صوتية أو ضوئية أو أذيعت في المذياع أو في التلفاز ، وللرسام والمصور والنحات على جميع صور المصنفات التي يتم التعبير عنها بالألوان والخطوط وللممثل والمخرج على المصنفات السينمائية ، وللموسيقي على المصنفات الموسيقية ، وللشاعر على ديوان شعره ، وللمترجم على مصنفه المترجم... الخ. وهذه الأمثلة وردت على سبيل المثال لا الحصر.

وبناء عليه فإن الدخل المتأتي للمؤلف من استعمال أو استغلال أو التصرف بمؤلفه يخضع للضريبة سواء كان هذا الدخل نتيجة استعمال المؤلف مؤلفه بنفسه كطباعته وبيعه أو تاجير حق أو نقل ملكيته... الخ بما في ذلك المبالغ المقبوضة كعطل وضرر لحق بالمؤلف نتيجة تعدي الغير على حق طبع مؤلفه .

وينقسم من يقومون بالتأليف إلى فئتين :

الأولى: وهي فئة المؤلفين التي تعتمد اعتماداً رئيسياً في كسب عيشها على التأليف ونشر الكتب، وتعتبر أرباح هذه الفئة ناتجة عن ممارسة مهنة حرة وذلك كون أصحابها يمارسون نشاطاً رئيسياً قوامه الأساسي العمل، سواء كان يبيع مؤلفاته بنفسه بعد أن يطبعها على نفقاته الخاصة، وكذلك الذي يتنازل عن حق نشر مؤلفاته للغير أو عن حقه في طبعة معينة مقابل مبلغ معين أو نسبة معينة من ثمن البيع، ونلاحظ هنا أن رأس المال أن وجد فليس له إلا الدور الثانوي (١).

ولقد يملك المؤلف داراً للنشر ويقوم بالإضافة لنشر مؤلفاته بشراء حق التأليف لمؤلفات الغير ونشرها لقاء مبلغ معين من المال فانه والحالة هذه يقوم بعمل تجاري لتوسطه بين المؤلف والناشر أو المستمع في التأليف الموسيقي أو المشاهد في

(١) الدكتوران دولا على ومحمد حادي النشار /الضريبة على أرباح المهن الحرة /المرجع السابق / صفحة (١٠٦) وما بعدها.

التأليف السينمائي أو المسرحي شريطة أن يكون ذلك هي اطار مشروع(١).

والثانية : فئة المؤلفين من العلماء والباحثين وقادة الفكر الذين لا يعتمدون في كسب عيشهم على التأليف وإنما تقتضي طبيعة أعمالهم ابراز نتيجة دراساتهم وابحاثهم للجمهور للإطلاع عليها ولتبادل الآراء والمعلومات بشأنها وهذا لا يأتي الا عن طريق نشر هذه الابحاث في المجلات والنشرات العلمية او في كتب تحوي هذه الدراسات او باللقاء المحاضرات عن طريق الاداعة والتلفاز. ويمكن اعطاء مثال على ذلك هي تأليف الكتب والابحاث التي يقوم بها اعضاء هيئة التدريس في الجامعات(٢).

وبناء عليه فان الدخل المصافي(٣) المتبقي لهؤلاء المؤلفين من نشر هذه المؤلفات او من بيع حق تأليفها او نشرها يخضع للضريبة.

المطلب الثاني: الايرادات المعفاة من ضريبة الدخل.

لقد نصت الفقرة ب/١٤ من المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على انه يعفى من الضريبة " الدخل الناجم عن براءة الاختراع او حق تأليف او جائزة تقديرية شريطة ان يقرر مجلس الوزراء اعفاءه ".

مما سبق ارى رغبة المشرع في ان يعمل جاهدا على تشجيع المخترعين والمؤلفين وغيرهم من المبدعين بان اعطى لمجلس الوزراء صلاحية اعفاء دخل هؤلاء اما اعفاء كلياً او جزئياً وبصورة مؤقتة او دائمة. وفي الاصل ان يتقرر مثل هذا الاعفاء لكل حالة على حدة وذلك لمراعاة الظروف المحيطة بها، ولكن هذا لا يمنع ان يكون الاعفاء بصورة عامة ومجردة، ولا يشترط فيمن

(١) الدكتور ممد حميد /القانون التجاري الاردني / المراجع السابق / صفحة (٨٢).

(٢) الدكتوران د.علاء علي وممد حميد / الضريبة على ارباح المهن الحرة / المراجع السابق / صفحة (١٠١).

(٣) اي بعد استبعاد كافة المصاريف والنفقات الانشائية التي انزلت في سبيل انتاج الدخل من التأليف.

لمزيد من التفاصيل انظر: المادة (١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

يتقرر الاعفاء لمصلحته ان يكون اردنيا او مقيما في الاردن
(١)، اما الدخل المتأتي له فمن الطبيعي ان يكون قد تاتي في
الاردن او جني منه .

ويقرر جانب من الدارسين لقانون ضريبة الدخل (٢) بضرورة
"ان يستغل المخترع او المؤلف براءة الاختراع او حق التأليف
بنفسه حتى يتحقق له الاعفاء ، اما الدخل الناجم عن بيع حق
الاختراع او التأليف او تاجيره فإنه يكون خاضعا للضريبة" .

وأرى بعدم وجود مثل هذا الشرط اطلاقا ، كون الشرط الوحيد
الذي يفيد هذا الاعفاء هو ما يرد في قرار مجلس الوزراء ، أما
النص التشريعي فلا يستفاد منه أي شرط أو قيد ، وبالتالي فإن
الدخل الناجم عن استغلال او بيع او تاجير براءة الاختراع او
حق التأليف أو الجوائز التقديرية أو أي عوض آخر عنها يكون
خاضعا للضريبة أو معفي منها كلياً أو جزئياً ، مؤكداً أو لمدة
محددة وذلك على ضوء قرار مجلس الوزراء .

(١) لقد كانت الفقرة (٥) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٢٤) لسنة ١٩٨٢ تشترط حتى بتدقيق
الاعفاء من الضريبة ان يكون المخترع او المؤلف او الحاصل على جائزة تقديرية مقيما في الاردن .
(٢) رفاي الهزايمة / الاعفاءات من الضريبة على الدخل في الاردن / المراجع السابق / صفحة (١٢٠) وما بعدها .

الخاتمة والتوصيات

بعد أن انتهيت من بحث موضوع مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني واستعراض الافكار الرئيسية فيه من كافة جوانبها القانونية ، خطر في ذهني ما يقول به جانب من الخبراء (١) من أن عبء ضريبة الدخل في الاردن مازال متدنيا وأن حصيلتها أيضا متدنية بالمقارنة مع الدول موضوع دراستهم ، في حين أن الضرائب الجمركية لاتزال مرتفعة جدا مقارنة بالضرائب على الدخل (٢).

ومع ذلك أجد من ينادي (٣) بإلغاء ضريبة الدخل لأن حصيلتها كما قدرتها الموازنة العامة لعام ١٩٩٣ لاتزيد عن ١٢٠ مليون دينار وهذا الرقم لايشكل سوى ما نسبته ٥% من اجمالي المستوردات من البضائع لعام ١٩٩٢ ، الأمر الذي قد يتم تعويضه برفع الرسوم الجمركية بنسبة ٥% على هذه المستوردات.

وأرى أن في هذا الاقتراح سلبية كبيرة جدا تتمثل في ارتفاع الاسعار من جهة ومن جهة أخرى ، فإن كل المواطنين سوف يشتركوا بتأدية دفع الرسوم الجمركية هذه بغض النظر عن مقدرتهم التكليفية ، وفي هذا مخالفة صريحة "للقاعدة العدالة التي نادى بها آدم سميث والتي تعني (المساواة في المقدرة التكليفية حيث يتناسب اسهام كل مكلف في النقطات العامة ومقدار يساره أي بحسب حجم دخله الذي يتقاع به تمت حماية الدولة) .

(١) انظر: تقرير بعض البنك الدولي لدراسة الوضع الاقتصادي في الاردن والتي اشارت فيه إلى ما يلي:
أ - مقارنة بين إيرادات ضريبة الدخل في الاردن كنسبة من الناتج المحلي الاجمالي وست دول أخرى موضوع الدراسة وذلك للمنوات ١٩٨٨-١٩٨٤ ، الاردن (٢٠٩%) ، تونس (٢٠٢%) ، المغرب (٢٠٤%) ، قبرص (٢٠٥%) ، اليونان (٢٠٥%) ، مصر (٢٠٧%) ، سوريا (٢٧%).

ب - مقارنة نسبة ضريبة الدخل من مجموع الضرائب لنظم الفترة بين الاردن والدول الأخرى موضوع الدراسة.
الاردن (١٦٠٧%) ، تونس (١١٠٦%) ، اليونان (٢٢٠٥%) ، المغرب (٢٥٠٤%) ، قبرص (٢٢٠٢%) ، مصر (٢٢٤%) ، سوريا (٢٢٩%) ، ووردت هذه المعلومات في بعض الجلسات العادية والمقررين من الدورة العادية الأولى لمجلس الأمة الحادي عشر المنعقدة بتاريخ ١٩٩٠/٢/٢٢ المنشورة في المجلد (٢٢) من العدد (٢١) المجلد (٢٢) من ملحق الجريدة الرسمية لسنة ١٩٩٠ .

(٢) لدرن الموازنة العامة لعام ١٩٩٢ الضرائب الجمركية بـ (٢٤٩) مليون دينار. بينما الضرائب على الدخل بـ (١٢٠) مليون دينار. انظر: قانون الموازنة العامة رقم (١) لسنة ١٩٩٢ المنشور في المجلد (٢٠٢) من العدد (٢٨٧٩) من الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ ١٩٩٢/١/٢٥ ، وعليه فإن حصيلة ضريبة الدخل لسنة ١٩٩٢ لاتزيد عن (٨٩) من مجموع الإيرادات العامة والبالغة (١٢٨٠٠٧٧٠٠٠) دينار.

(٣) خالدون أبو حسان / الحلقة النقاشية الخامسة بجمعية رجال الأعمال الأردنيين حول السياسة المالية ودفع الاستثمار / المنشورة في المجلدات (١٩ ، ١٧ ، ٢٩) من العدد (٩٣٥٥) من جريدة صوت الشعب / الصادر عن الشركة الأردنية للمعافاة والنظر / عمان/ تاريخ ١٩٩٢/٩/٨ / السنة (٢٧).

ولياسا على ذلك اعتبرت الضرائب غير المباشرة على المعاملات أو الاستهلاك (وهي اوفر الضرائب حميلة على الرغم من انخفاض حساسية المكلف اتجاهها) ابعد الضرائب عن تحقيق العدالة لتعذر صبغها بالطابع الشخصي على عكس الضرائب المباشرة على الدخل والثروة التي تتميز بسهولة تشخيصها^(١). وصعوبة نقل عبئها من المكلف القانوني الى المكلف الفعلي بعكس ما هو عليه الحال في الرسوم الجمركية والضرائب على الاستهلاك والتي من السهولة بمكان نقل عبئها الى المستهلك.

كما وان تطبيق قانون ضريبة الدخل من شأنه العمل على تقارب الفجوات بين طبقات المجتمع الثرية وغير الثرية، وذلك باعادة توزيع الثروة بينهما، بينما تساوي الرسوم الجمركية والضرائب على الاستهلاك بين هذه الطبقات، وما ينتج عن ذلك من مشاكل اقتصادية واجتماعية.

مما تقدم وبإضافة الى التوصيات والملاحظات التي اوردتها خلال دراستي لمواضيع هذا البحث ارى أن هناك توصيات معينة من شأن الأخذ بها العمل على زيادة حميلة ضريبة الدخل في الاردن لكي تتحقق فاعليتها على أعلى المستويات المالية والاقتصادية والاجتماعية.

ومن اهم التوصيات المتعلقة بمطرح الضريبة على الدخل وهو مدار بحث هذه الدراسة ما يلي:

١ - أن يأخذ المشرع باحكام نظرية الاثراء في تحديده لمفهوم الدخل الخاضع للضريبة والذي من شأنه أن يخضع كافة مصادر الدخل للضريبة، بما في ذلك الارباح الراسمالية اولا والارباح العرضية ثانيا وارباح اليانصيب ثالثا.

(١) الدكتور يونم احمد البطريق / حامد عبد المجيد دراز / محمد احمد عابد السلا / الذقم الفريديا / مؤسسا دة الجامعة / الاسكندرية / ١٩٧٨ / ملحة (١٩) وما بعدها.

أولاً: الأرباح الرأسمالية.

أرى إخضاع هذه الأرباح لضريبة الدخل شريطة أن تكون قد تحققت فعلاً وأصبحت في يد المالك كسبيع الأصول الثابتة أو إعادة تلقيها من أجل التصرف القانوني فيها، للأسباب الواردة في البحث صفحة (٤١) وما بعدها.

ثانياً: الأرباح العرضية.

أرى ضرورة إخضاع هذه الأرباح لضريبة الدخل، والتي تعني كل ربح يحصل عليه المالك حتى ولو تحقق لمرة واحدة دون اشتراط تجدد أو تكراره، كالتعويضات والوصية والهبة والوقف، للأسباب الواردة في البحث صفحة (٣٩) وما بعدها.

ثالثاً: أرباح اليانصيب.

أرى ضرورة إخضاع هذه الأرباح لضريبة الدخل كونها من أولى فروع رأس المال بأن تكون خاضعة للضريبة، للأسباب الواردة في البحث صفحة (٤٠) وما بعدها. وأخص بالذكر أرباح جوائز اليانصيب الخيري الأردني حيث أنها معفاة من الضريبة دون سند قانوني لهذا الاعفاء لا في قانون ضريبة الدخل ولا في قانون الجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية ولا في أي قانون آخر.

وإذا ما أخذ المشرع الضريبي الأردني بإخضاع الأرباح الرأسمالية والعرضية بما في ذلك أرباح اليانصيب لضريبة الدخل فإنه يكون قد حقق العدالة الاجتماعية، وذلك كون الضريبة على الدخل يجب أن تكون متفلة مع المبدأ الدستوري القاضي بضرورة مراعاة مقدرة المكلفين على دفع الضريبة. بصرف النظر عما إذا كانت هذه المقدرة ناشئة عن الأرباح العادية أو العارضة أو الرأسمالية.

٢ - أن يتمسك المشرع بمبدأ التبعية الاقتصادية (مبدأ مصدر الدخل) كأساس لفرض الضريبة، بحيث يعتبر الدخل الذي يتنازل

أو يخفى منه خاضعا للضريبة فيه ، بصرف النظر عن مكان الإقامة المثلث أو موطنه أو جنسيته ، للأسباب الواردة في البحث صفحة (٩٠) وما بعدها. والتي من أهمها زوال مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي إذا ما اتخذت كل الدول من هذا المبدأ أساسا لفرض الضريبة على الدخل فيها. وعلى ضوء ذلك أرى أن يتراجع المشرع عن مؤلفه القاضي بأن تخضع لضريبة الدخل الفوائد والعمولات المتخلفة خارج المملكة لأي شخص أردني أو مقيم (بما في ذلك الشركة العادية المقيمة) ، وتكون ناشئة عن أمواله وودائع من المملكة كما يخضع للضريبة دخل الشخص الأردني المتناهي له خارج المملكة من تشغيل رأسماله الناشئ عن أمواله وودائعه من المملكة. وذلك للأسباب الواردة في البحث صفحة (٢٠٦) وما بعدها.

٣ - أن ينض المشرع صراحة على الأخذ بمبدأ استحقاق الدخل لغايات الخضاع للضريبة ولا حاجة لأن يكون الدخل ملبوسا حتى يخضع للضريبة إلا إذا نص قانون ضريبة الدخل أو الأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه على ذلك، للأسباب الواردة في البحث صفحة (٢٠) وما بعدها.

٤ - أن يعترف المشرع بالشخصية المعنوية لغايات ضريبة الدخل لكل من شركات التأمين والتوصية البسيطة بصورة مستقلة عن شخصية الشركاء فيها، تماما كما هو الحال في الشركات المساهمة العامة والشركات المحدودة المسؤولية وشركات التوصية بالأسهم. تخلصا من الاشكالات التي تثار حول المغاملات الوهمية والتي تهدف الى التهرب الضريبي، وقد أشرت الى ذلك بالتفصيل صفحة (٩٨) وما بعدها.

٥ - أن يعطي المشرع دخل شركات الطيران العالمية من الضريبة شريطة المعاملة بالمثل، للأسباب الواردة في البحث صفحة (١٥١).

٦ - بما أن دخل شركات النقل والشحن البحري والمتعلقة بعمليات النقل من الاردن الى الخارج خاضعة لضريبة الدخل، وبما ان الجاري عليه العمل غُدم فرض الضريبة على دخل شركات الملاحة البحرية الاجنبية غير المقيمة في الاردن، والتي تقوم السفن التابعة لها بعمليات شحن الصادرات الاردنية الى الخارج، لا سند له في القانون، ارى بضرورة اخضاع دخل هذه الشركات للضريبة. للأسباب الواردة في البحث صفحة (١٥١) وما بعدها.

- ٧

أ - اعتبار الاعفاء الجزئي لرواتب ومكافآت وعلاوات الموظفين لدى القطاع العام ٥٠% منها، وبحد أدنى مقداره ١٠٠٠ دينار وبحد أعلى مقداره ٥٠٠٠ دينار. للأسباب الواردة في البحث صفحة (١٨٩) وما بعدها.

ب - اعتبار الاعفاء الجزئي لرواتب ومكافآت المستخدمين لدى القطاع الخاص ٢٥% منها، وبحد أدنى مقداره ١٠٠٠ دينار وبحد أعلى مقداره ٥٠٠٠ دينار. للأسباب الواردة في البحث صفحة (١٨٩) وما بعدها.

ج - إلغاء الاعفاء الجزئي المقرر للدخل من الالتزام والمساهمة والمتمثل بالمكافآت والمخصصات التي يتقاضاها رئيس الوزراء والوزراء ورؤساي وأعضاء مجلسي الأمة وأعضاء مجالس إدارة شركات الأموال، للأسباب الواردة في البحث صفحة (١٨٩) وما بعدها.

٨ - اعتبار رواتب المتقاعدين المدنيين والعسكريين خاضعة لضريبة الدخل في حالة كون المتقاعد لا يزال قادراً على العمل وعمل لدى جهة أخرى، وذلك لانتفاء الهدف من الاعفاء. للأسباب الواردة في البحث صفحة (١٩٣) وما بعدها.

٩ - إلغاء الاعفاء الجزئي من الايجارات في كافة مناطق الاردن واعتبار كامل الدخول المتأتية من الايجارات خاضعة للضريبة تكون هذا الاعفاء لم يثبت جدواه الاقتصادية كحافز في التشجيع على الاستثمار في هذا المجال. خاصة مع عدم وجود دراسات للتأكد بان الكلفة من هذا الاعفاء على الخزينة العامة مبررة بالمقارنة مع تشجيع مثل هذا الاستثمار. وذلك للأسباب الواردة في البحث صفحة (٢٤٥).

١٠ - ان ينص المشرع على اعتبار الارباح الناجمة عن امتهان تجارة الأراشي والغفارات خاضعة لضريبة الدخل صراحة، حسبما للاختلاف في وجهات النظر حول هذا الموضوع، وأن كنت أرى بخطوع مثل هذه الارباح للضريبة في ظل احكام قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥. للأسباب الواردة في البحث صفحة (٢٣٦) وما بعدها.

وألحز دعوائنا ان الحمد لله رب العالمين.

المراجع والمصادر

أولاً: المراجع العربية مرتبة ترتيباً ابجدياً للاسم الأول للمؤلف وحسب الإشارة إليها في البحث أولاً .

١ - المكتب.

١ - أحمد ممدوح مرسى/ الضريبة على الإيرادات علماً وعملاً / الطبعة الأولى/ الجزء الأول/ مطبعة فتح الله الياس القاهرة / ١٩٤٠ .

٢ - أحمد نبيل الثمري/ مبادئ في العلوم المصرفية / دراسات تطبيقية وعملية / الطبعة الأولى/ المطبعة الاردنية / عمان ١٩٨١ .

٣ - الدكتور ابريس العلوي العبد لاوي/ المدخل لدراسة القانون / الجزء الثاني/ الطبعة الثانية / نظرية الحق / مطبعة فضالة / المحمدية / المغرب / ١٩٧٥ .

٤ - الدكتور ابريس العلوي العبد لاوي/ وسائل الاثبات في التشريع المدني المغربي / مطبعة فضالة / المحمدية / المغرب / ١٩٧٧ .

٥ - الدكتور أحمد محمود حسني/ قضاء النقل الضريبي / منشأة المعارف/ الاسكندرية / ١٩٨٦ .

٦ - الدكتور انور سلطان/ مصادر الالتزام في القانون المدني الاردني / الطبعة الأولى/ منشورات الجامعة الاردنية / عمان / ١٩٨٧ .

٧ - الدكتور أحمد نور/ مبادئ المحاسبة الضريبية / مؤسسة شباب الجامعة / الاسكندرية / ١٩٧٣ .

٨ - الدكتور توفيق حسن فرج/ المدخل للعلوم القانونية / الطبعة الثانية / مطبعة عيتاني الجديدة / بيروت / ١٩٧٤ .

- ٩ - الدكتور حسن عواضه / المالية العامة / الطبعة الرابعة / دار النهضة العربية / بيروت / ١٩٧٨ .
- ١٠ - الدكتور حسين خلاف / تطور الايرادات العامة في مصر الحديثة / منشورات معهد البحوث والدراسات العربية / القاهرة / ١٩٦٦ .
- ١١ - الدكتور حسين خلاف / الاحكام العامة في قانون الضريبة / دار النهضة العربية / القاهرة / ١٩٦٦ .
- ١٢ - حسن عداي الدجيلي / شرح قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل / الطبعة الاولى / بغداد / ١٩٨٨ .
- ١٣ - الدكتور حسني المصري / القانون التجاري / عمليات البنوك / ١٩٨٧ .
- ١٤ - الدكتور حسن محمد كمال / المحاسبة الضريبية / دار الجيل للطباعة / القاهرة / ١٩٧٥ .
- ١٥ - الدكتور خالد الخطيب الجشي / المحاسبة الضريبية / المطبعة الجديدة / دمشق / ١٩٨٦ / ١٩٨٧ .
- ١٦ - الدكتور خالد الخطيب / الضريبة على الدخل اصول محاسبتها في الاردن / زهران للنشر والتوزيع / عمان / ١٩٩٢ .
- ١٧ - الدكتور خليل السالم / قانون ضريبة الدخل بين الوفرة والعدل / مؤسسة الاقصادي للمحافة والنشر / عمان / ١٩٨٥ .
- ١٨ - الدكتوران خليل السالم وفهد الطانك / حوارات اقتصادية ساخنة (١٩٨٠ - ١٩٨٨) / المؤسسة الصحفية الاردنية / عمان .
- ١٩ - الدكتوران دولار علي ومحمد حمدي النشار / دراسات في الضريبة على ارباح المهن الحرة / الطبعة الاولى / مكتبة النهضة المصرية / القاهرة / ١٩٥٤ .

- ٢٠- الدكتور رشيد الدقسر/ علم المالية / الطبعة الاولى/
الجزء الثاني/ منشورات الجامعة السورية / دمشق / ١٩٥٨ .
- ٢١- الدكتور رشيد الدقسر/ علم المالية العامة / الطبعة
الثانية / الجزء الثاني/ مطبعة الجامعة السورية / دمشق/
١٩٦٢ .
- ٢٢- رفيق الاختيار/ الضريبة على الدخل اصول محاسبتها وتحققها /
الطبعة الثانية / الجزء الاول / دمشق / ١٩٦٥ .
- ٢٣- رفيق الاختيار/ الضريبة على الدخل اصول محاسبتها وتحققها /
الضريبة على الرواتب والاجور / الجزء الثاني/ المطبعة
الجديدة / دمشق / ١٩٦٣ .
- ٢٤- الدكتور زكريا محمد بيومي/ قانون الضرائب على الدخل /
منشأة المعارف/ الاسكندرية / ١٩٨٨ .
- ٢٥- الدكتور السيد عبد المولى / التشريع الضريبي المصري / دار
الفكر العربي/ القاهرة / ١٩٧٧/١٩٧٦ .
- ٢٦- الدكتور سليمان عطية / المحاسبة في شركات المقاولات /
الطبعة الاولى/ مطابع دار الشعب / ١٩٨٢ .
- ٢٧- الدكتور السيد عبد المولى / التشريع الضريبي المغربي /
مكتبة الطالب/ الرباط / ١٩٧٩ .
- ٢٨- الدكتور سمير عبد السيد تناغو/ نظام التأمينات
الاجتماعية / منشأة المعارف/ الاسكندرية / بدون سنة نشر.
- ٢٩- الدكتور صالح الخصاونة / الهيكل الضريبي في المملكة
الاردنية الهاشمية / منشورات مجلس الوحدة الاقتصادية
العربية / عمان / ١٩٨٠ .

٣٠- الدكتور صلاح الدين عبد اللطيف الناهي/ الوجيز في الملكية الصناعية والتجارية / دار الفرقان للنشر والتوزيع/ عمان ١٩٨٢ .

٣١- الدكتور عصام بشور/ المالية العامة والتشريع المالي/ الطبعة الثانية / منشورات جامعة دمشق/ دمشق/ ١٩٧٧/١٩٧٨ .

٣٢- الدكتور عيسى محمد أبو طبل/ الضريبة العامة على الدخل وعلاؤها وأسس تحديدها / دار الثقافة العربية / القاهرة/ ١٩٨٥ .

٣٣- الدكتوران محمد طه بدوي ومحمد حمدي النشار/ أصول التشريع الفسريين المصري/ الطبعة الاولى/ دار المعارف بمصر/ القاهرة / ١٩٥٩ .

٣٤- الدكتور محمود رياض عطية / الوسيط في تشريع الضرائب/ دار المعارف بمصر/ القاهرة / ١٩٦٩ .

٣٥- الدكتور محمد سعيد عبد السلام/ دراسة نظرية وتطبيقية للضريبة على كسب العمل بنوعيه / الطبعة السادسة / دار المعارف بمصر/ القاهرة / ١٩٦٦ .

٣٦- الدكتور مصطفى كمال طه / القانون التجاري اللبناني/ الطبعة الثانية / دار النهضة العربية للطباعة والنشر/بيروت/ ١٩٧٥ .

٣٧- الدكتوران منصور احمد البديوي ومحمد عباس بدوي/ هي المحاسبة الضريبية طبقا للتشريع المصري/ الدار الجامعية/ الاسكندرية / ١٩٨٥ .

٣٨- محمد بن معجوز المزغراني/ احكام الاسرة في الشريعة الاسلامية وفق مدونة الاحوال الشخصية / الطبعة الاولى/ مطبعة النجاح الجديدة/ الدار البيضاء/ المغرب/ ١٩٧٧ :

- ٣٩- الدكتوران مصطفى رشدي شيحة وعادل احمد حشيش/ التشريع
الضريبي المصري/ الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع/
القاهرة / ١٩٨٢ .
- ٤٠- الدكتور محمد حسين اسماعيل/ القانون التجاري الاردني/ دار
عمار للنشر والتوزيع/ عمان / ١٩٨٥ .
- ٤١- مصطفى محمد عرقاوي/ الضريبة على الدخل في الضفة الغربية
حسب احكام القانون الاردني/ ١٩٨٣ .
- ٤٢- الدكتور محمد يوسف علوان/ القانون الدولي العام/ وثائق
ومعاهدات دولية/ مطابع دار الشعب/ عمان / ١٩٧٨ .
- ٤٣- الدكتور محمود حافظ/ القضاء الاداري في الاردن/ الطبعة
الاولى/ مطبعة الجامعة الاردنية/ عمان / ١٩٨٧ .
- ٤٤- الدكتوران محمد طه بدوي ومحمد حمدي النشار/ اصول التشريع
الضريبي المصري/ الطبعة الاولى/ دار المعارف بمصر/
القاهرة / ١٩٥٩ .
- ٤٥- الدكتور هشام شرعون/ القانون التجاري المغربي/ الجزء
الاول/ الطبعة الثالثة/ مطبعة الكتاب/ فاس/ المغرب/ ١٩٧٩ .
- ٤٦- الدكتور هشام محمد صفوت العمري/ اتجاهات المشرع العراقي
في ضريبة الدخل/ الطبعة الاولى/ مطبعة المعارف/ بغداد/
١٩٧٩ .
- ٤٧- الدكتورة يونس احمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، محمد
احمد غبدا/ اللا / النظم الضريبية/ مؤسسة شباب الجامعة/
الاسكندرية / ١٩٧٨ .
- ٤٨- الدكتور يونس احمد البطريق/ النظم الضريبية/ الدار
الجامعية للطباعة والنشر/ بيروت/ ١٩٨٣ .

٤٩- الدكتور عبد الكريم صادق بركات وحامد عبد المجيد دراز
وعلي عباس عياد / دراسات في النظم الضريبية / مؤسسة شباب
الجامعة / الاسكندرية / ١٩٧٥ .

٥٠- الدكتور عبد العال الصكبان / علم المالية العامة / الطبعة
الثانية / الجزء الاول / مطبعة الارشاد / بغداد / ١٩٦٦ .

٥١- الدكتور علي خطار شطناوي / نظرية المؤسسات العامة
وتطبيقاتها في المملكة الاردنية الهاشمية / الطبعة الاولى /
دار الفكر للنشر والتوزيع / عمان / ١٩٩٠ .

٥٢- الدكتور عبد الرزاق السنهوري / الوسيط في شرح القانون
المدني / نظرية الالتزام بوجه عام / الطبعة الثانية / دار
النهضة العربية / القاهرة / ١٩٦٤ .

٥٣- الدكتور عبد العزيز محمد سرحان / مبادئ القانون الدولي
العام / دار النهضة العربية / القاهرة / ١٩٨٠ .

٥٤- الدكتور عبد المنعم فوزي وعبد الكريم بركات ويونس احمد
البطريق / النظم الضريبية / الطبعة الثانية / المكتب العمري /
الاسكندرية / ١٩٦٩ .

(ب) الرسائل الجامعية المتخصصة مرتبة ترتيباً أبجدياً للاسم
الاول للباحث وحسب الإشارة اليها في البحث اولا .

١ - الدكتور أحمد ثابت عويضة /مصدر الالتزام بالوفاء في ضريبة
الارباح التجارية والصناعية /رسالة دكتوراة / كلية الحقوق/
جامعة الاسكندرية /بدون تاريخ.

٢ - حسن فلاح الحاج موسى/ قرار تقدير ضريبة الدخل في الاردن
فطرق الطعن فيه اداريا وقضائيا/رسالة ماجستير/ كلية
الحقوق / الجامعة الاردنية /عمان / ١٩٨٨ .

٣ - رفاعي الهزايمة /الإعفاءات من الضريبة على الدخل في الاردن
/ رسالة ماجستير/ كلية الحقوق / الجامعة الاردنية
/عمان/ ١٩٨٣ .

٤ - الدكتور سالم محمد سليمان المفلح/ تكاليف الدخل في التشريع
الضريبي الاردني / رسالة دكتوراة / كلية الحقوق/ جامعة عين
شمس/ القاهرة/ ١٩٩٠ .

٥ - الدكتور صالح يوسف عجينة / ضريبة الدخل في العراق/ رسالة
دكتوراة / جامعة القاهرة / ١٩٦٥ .

٦ - الدكتور عادل الحياوي /الضريبة على الدخل العام/رسالة
دكتوراة / كلية الحقوق/ جامعة القاهرة / ١٩٦٨ .

٧ - الدكتور عبد الحسن هادي صالح / الاقليمية ضريبة الدخل في
القانون العراقي دراسة مقارنة / رسالة دكتوراة / كلية
الحقوق/ جامعة القاهرة / ١٩٨٣ .

٨- الدكتور عبد العال المكبان/ الضرائب على التركات / رسالة
دكتوراة / كلية الحقوق / جامعة القاهرة / ١٩٦٣ .

(ج) المقالات في المجلات المتخصصة مرتبة ترتيبا ابجديا للاسم
الاول للكاتب وحسب الاشارة اليها في البحث اولا .

١ - سلمان الطراونة / المعاملات الوهمية او المصطنعة من وجهة
نظر ضريبة الدخل / مقالة منشورة في مجلة المال والاقتصاد
/الصادرة عن دائرة ضريبة الدخل / العدد (٤) السنة
الاولى / ١٩٩٨ .

٢ - عيسى طماش / الدخل الخاضع للضريبة / مقالة منشورة في مجلة
المال والاقتصاد /الصادرة عن دائرة ضريبة الدخل/ العدد (٩)
السنة الثانية / ١٩٩٩ .

٣ - عيسى طماش / الاحكام المستحدثة في قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥
لسنة ١٩٩٤ / مقالة منشورة في مجلة المال والاقتصاد /الصادرة
عن دائرة ضريبة الدخل/ العدد (١٨) السنة الرابعة / ١٩٩١ .

٤ - نعيم الفدني / شركات إعادة التأمين تخضع او لا تخضع لاحكام
لقانون ضريبة الدخل / مقالة منشورة في مجلة المال
والاقتصاد /الصادرة عن دائرة ضريبة الدخل/ العدد (٢) السنة
الاولى / ١٩٩٨ .

(د) الدوريات حسب الاشارة اليها في البحث اولا .

١ - مجموعة قانون ضريبة الدخل الاردني / مطبعة التوفيق / عمان
/ ١٩٨١ / اعداد نقابة المحامين الاردنيين ..

٢ - مجلة نقابة المحامين الاردنيين للسنوات ١٩٦٠ ، ١٩٦٧ ، ١٩٧٢ ،
١٩٧٦ ، ١٩٧٧ ، ١٩٧٨ ، ١٩٨٠ ، ١٩٨٢ ، ١٩٨٣ ، ١٩٨٤ ، ١٩٨٧ ، ١٩٨٨
، ١٩٨٩ ، ١٩٩١ ، ١٩٩٢ .

ثانيا : المراجع الاجنبية .

- 1 - John Tilay U.K. Tax Guide. Typest ccc. Printed and bound in Great Britain by william Clowes Limited Beccles and London. Year / 1986/1987. 5th ed.
- 2 - International Reveue Service. Hightest of 1984. Department of treasure. U.S.A.

ABSTRACT

SOURCES OF INCOME TAX UNDER JORDANIAN TAX LAW

By : Jihad S. Khasawneh
Supervisor : Dr. Rasheed Al-Dukker

Sources of income tax is a very important subject which has been subjected to few researches and studies in Jordan. Due to the importance of this subject, I have combined most of the aspects affecting the sources of income tax including legal, financial, accounting and social aspects.

Taxes in general and income tax in specific are an effective tool for any Government to achieve its financial, economic and social objectives. However, to achieve these objectives income tax should take into its consideration on an equal basis funding the public treasury and encouraging investments and savings in addition to achieving social justice.

I found that the source of taxation is the most appropriate factor among all other factors which can be used to maintain such an equal basis. However, source of taxation is still causing many legal, financial, economical, social and accounting problems mainly in determining whether an income is taxable or not, consequently determining the taxable income and the income tax.

٤٣٩٥٤١

This research discusses both the theoretical and practical aspects of the sources of income tax. Theoretically, this research includes a historical introduction to the tax laws in Jordan. However, the substance of this research is based on the Income Tax Law No. (57) of 1985 which has been subject to many amendments. The main objectives for the amendments were to overcome some of the problems and to have an integrated and complete Jordanian tax law. Some of the previous tax laws are also included in this research for the purpose of making the necessary comparison between the present tax laws implemented in Jordan in the past years since these laws are subject to contradicting opinions between the tax assessors and tax

Practically, the importance of this research is mainly due to the fact that the tax practices are taken into consideration in details. Such practices are based on the tax laws and instructions in addition to the judgements by the Tax Court of Appeal and the Court of Cassation. However, as there are several judgments made in the past years and as these judgments were not similar I have tried to give my own opinion on some of the contradicting issues.

The subjects discussed in this research are presented in two chapter.

The First Chapter deals with the theories relating to the source of income tax. This chapter include the following sections :

- **Section One** deals with the nature of income which may be considered as a source of income tax.
- **Section Two** deals with specifying sources of income law.
- **Section Three** deals with determining the source of income tax from the territorial and time point of view.
- **Section Four** deals with determining the sources of income tax in relation with the tax payer.

The Second Chapter is a detailed study of the practical issues relating to the sources of income tax. This chapter includes the following sections :

- **Section One** includes the practical issues relating to the net income arising from commercial, industrial and other activities.
- **Section Two** deals with wages and salaries.
- **Section Three** deals with revenues arising from bonds, shares and other financial instruments.
- **Section Four** deals with revenues arising from real estate and other intangible assets.

I have tried to conduct a comprehensive research on every subject of the issues discussed above from the legal point of view and the present practices. This research was based on the regulations and practices in Jordan. I hope that it will be useful for lawyers, tax payers, students and other interested parties.